

Roope Keskinen

Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyn uudistuksen oikeusturvavaikutus

Johtamiskorkeakoulu
Pro Gradu -tutkielma
Tammikuu 2019

TIIVISTELMÄ

Roope Keskinen: Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyn uudistuksen oikeusturvavaikutus

Pro Gradu -tutkielma

Tampereen Yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

Tammikuu 2019

Arvonlisäverotuksessa sovellettava muutoksenhakumenettely uudistui vuonna 2017i osana verotusmenettelyssä sovellettavan muutoksenhakumenettelyn yhtenäistämistä. Arvonlisäverotuksessa muutoksen merkitys oli suuri, sillä se tarkoitti arvonlisäverotuksen muutoksenhaussa sovelletun siirtomenettelyn korvautumista verotuksen muutoksenhaussa yleisesti sovellettavalla oikaisuvaatimusmenettelyllä.

Muutoksenhakumenettelyn uudistuksella oli monia tavoitteita, kuten muutoksenhakuun liittyvien kustannusten pieneneminen, hallinnon tehostaminen sekä oikeusturvan parantaminen. Koska muutoksenhakumenettelyn perimmäinen tarkoitus verotusmenettelyssä on taata yksilön oikeusturvan toteutuminen viranomaisen suhteen, on tässä tutkimuksessa keskitytty muutoksenhaun uudistuksen oikeusturvavaikutuksiin. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, mitä edellytyksiä oikeusturvan toteutuminen arvonlisäverotuksessa vaatii, miten edellytykset toteutuvat uudessa muutoksenhakumenettelyssä verrattuna vanhaan, sekä mikä on oikeusturvan toteutumisen tilanne nykyhetkessä.

Tutkimus on oikeusdogmaattinen ja keskittyy lähtökohtaisesti verotusmenettelyä ja oikeusturvaa koskeviin oikeuslähteisiin. Tutkimuksessa keskitytään Suomen perustuslain oikeusturvasäännösten sekä arvonlisäverotuksessa sovellettavaa muutoksenhakumenettelyä koskevien säännösten tulkintaan. Tulkinnan keskeisessä osassa ovat säännösten esityöt, sekä niitä säännöksiä koskeva suomalainen oikeuskirjallisuus. Perustuslain oikeusturvasäännösten tulkinnan apuna on käytetty myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeusturvasäännöksiä sekä niitä koskevia Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuja.

Tutkimuksen perusteella arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyn tulee antaa verovelvolliselle tehokas mahdollisuus saada arvonlisäverotusta koskevat päätöksensä riippumattoman, puolueettoman ja lain mukaan toimivaltaisen lainkäyttöelimen arvioitavaksi. Tuomioistuimen ja veroviranomaisen menettelyn on oltava hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteiden mukaista. Muutoksenhakuprosessin käsittelyajan tulee lisäksi olla kohtuullinen.

Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettely on täyttänyt oikeusturvan toteutumisen edellytykset pääosin jo ennen muutoksenhakumenettelyn uudistamista. Siihen on kuitenkin liittynyt riski muutoksenhaun käsittelyaikojen venymisestä kohtuullista pidemmiksi. Tämä on johtunut muun muassa siitä, että arvonlisäverotusta koskevat valitukset ovat olleet keskitettyinä vain yhden hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.

Muutoksenhakumenettelyn uudistuksessa käsittelyaikoja on pyritty lyhentämään. Arvonlisäverotuksen ensivaiheen muutoksenhakuelimeksi on säädetty verotuksen oikaisulautakunta, jonka päätöksestä voidaan valittaa Helsingin hallinto-oikeuteen. Oikaisulautakunta todennäköisesti vähentää hallinto-oikeuteen tehtävien valitusten määrää ja helpottaa niiden käsittelyä. Se kuitenkin myös lisää muutoksenhaun oikaisuvaiheen kestoa.

Ei ole täysin selvää, miten uudistus vaikuttaa muutoksenhakukäsittelyjen kokonaisaikoihin. Kokonaiskäsittelyaikojen kehitystä on seurattava. Mikäli ne eivät kehity odotettavasti, on harkittava muita keinoja muutoksenhakuaikojen lyhentämiseksi. Tällainen voisi olla arvonlisäverotusta koskevien valitusten keskittämisen lopettaminen hallinto-oikeustasolla.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo

LYHENTEET.....	5
LÄHTEET.....	6
1. JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkimusaiheen kuvaus ja merkitys.....	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajausta.....	2
1.3 Tutkimusmenetelmät ja keskeiset lähteet.....	3
1.4 Tutkimuksen rakenne.....	5
2. OIKEUSTURVA ARVONLISÄVEROTUSMENETTELYSSÄ.....	6
2.1 Verotusmenettelyssä sovellettava lainsäädäntö.....	6
2.1.1 Kansallinen sääntely.....	6
2.1.2 Hallintotoimintaa koskeva ihmisoikeussääntely.....	7
2.2 Verotusmenettelyssä huomioon otavat perusoikeussäännökset.....	9
2.2.1 Perusoikeuksien käsittely perustuslaissa.....	9
2.2.2 Yhdenvertaisuusperiaate.....	10
2.2.3 Oikeusturva.....	11
2.3 Hyvää hallintoa koskevat oikeusperiaatteet.....	14
2.3.1 Hyvän hallinnon takeet hallintolaissa.....	14
2.3.2 Yhdenvertaisuus hallinnossa.....	16
2.3.3 Tarkoitussidonnaisuus.....	18
2.3.4 Puolueettomuus.....	19
2.3.5 Suhteellisuusperiaate.....	21
2.3.6 Luottamuksensuoja.....	22
2.3.7 Periaatteiden rooli oikeusturvan toteutumisessa.....	24
3 OIKEUSTURVAN MÄÄRITTELY KANSAINVÄLISESSÄ OIKEUDESSA.....	26
3.1 Muutoksenhakumenettely osana oikeusturvaa.....	26
3.2 Oikeusturva Euroopan ihmisoikeussopimuksessa.....	28
3.2.1 Oikeusturvan määrittely Euroopan ihmisoikeussopimuksessa.....	28
3.2.2 Oikeus tuomioistuinkäsittelyyn.....	29
3.3 Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukainen tuomioistuin.....	31
3.3.1 Tuomioistuimena pidettävä lainkäyttöelin.....	31
3.3.2 Puolueeton tuomioistuin.....	32
3.3.3 Tuomioistuimen riippumattomuus.....	33
3.4 Ihmisoikeussopimuksen mukainen tuomioistuinmenettely.....	36
3.4.1 Tuomioistuimen toiminnalle asetetut kriteerit.....	36
3.4.2 Oikeudenkäynnin osapuolten tasa-arvoinen asema.....	37

3.4.3 Kanteen kohtuullinen käsittelyaika.....	39
3.4.4 Oikeudenkäynnin julkisuus.....	41
4. MUUTOKSENHAKUMENETTELY ARVONLISÄVEROLAISSA.....	43
4.1 Kumottu arvonnäisäverolain menettely.....	43
4.1.1 Muutoksenhaussa sovelletut säännökset.....	43
4.1.2 Oikeus muutoksenhakuun.....	44
4.1.3 Muutoksenhaun määrääjat.....	47
4.1.4 Valitus Verohallinnon päätöksestä ja sen käsittely.....	50
4.1.5 Helsingin hallinto-oikeus muutoksenhakuviranomaisena.....	53
4.2 Yksilön oikeusturvan toteutuminen.....	59
4.2.1 Arvonnäisäverotuksessa sovellettavat oikeusturvavaatimukset.....	59
4.2.2 Muutoksenhakuoikeuden toteutuminen arvonnäisäverotuksessa.....	60
4.2.3 Lainkäyttöviranomainen arvonnäisäverolain mukaisessa menettelyssä.....	63
4.2.4 Viranomaismenettelyä koskevien edellytysten täytyminen.....	66
5 AJANTASAINEN MUUTOKSENHAKUMENETTELY.....	69
5.1 Verotuksen muutoksenhakujärjestelmien yhtenäistäminen.....	69
5.2 Verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistus kokonaisuutena.....	70
5.3 Arvonnäisäverotuksen muutoksenhakumenettely uudistuksen jälkeen.....	72
5.3.1 Arvonnäisäverotus osana yhdenmukaistettua muutoksenhakumenettelyä.....	72
5.3.2 Muutoksenhakuoikeus.....	73
5.3.3 Oikaisun vaatiminen.....	74
5.3.4 Oikaisuvaatimuksen käsittely Verohallinnossa.....	75
5.3.5 Verotuksen oikaisulautakunnan soveltama menettely.....	77
5.4 Merkittävimmät uudistukset arvonnäisäverotuksen muutoksenhakuun.....	78
5.4.1 Oikaisuvaatimusmenettelyn vaikutus muutoksenhakuun kokonaisuutena.....	78
5.4.2 Uudistusten vaikutus muutoksenhakijan näkökulmasta.....	79
5.4.3 Uudistusten vaikutus Verohallinnon oikaisuharkintaan.....	80
5.4.4 Uudistusten merkitys muutoksenhakuelimissä.....	81
5.4.5 Muutoksenhaun määrääaikojen uudistukset.....	82
5.5 Oikeusturva oikaisuvaatimusmenettelyssä.....	84
6. YHTEENVETO.....	88
6.1 Arvonnäisäverotuksessa sovellettavaa muutoksenhakua koskevat oikeusturvavaatimukset....	88
6.2 Oikeusturvan toteutuminen arvonnäisäverolain mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä.....	89
6.3 Muutoksenhakumenettelyn uudistuksen vaikutus oikeusturvan toteutumiseen.....	90
6.4 Oikeusturvan toteutumisen nykytila ja kehitystarpeet.....	91

LYHENTEET

AVL.....	Arvonlisäverolaki
EU.....	Euroopan unioni
EIS.....	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT.....	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EUT.....	Euroopan Unionin tuomioistuin
HaO.....	Hallinto-oikeus
HE.....	Hallituksen esitys
HL.....	Hallintolaki
HLL.....	Hallintolainkäyttölaki
KHO.....	Korkein hallinto-oikeus
KVL.....	Keskusverolautakunta
OVML.....	Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettu laki
PeL.....	Suomen perustuslaki
VML.....	Verotusmenettelystä annettu laki
VOVA.....	Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

LÄHTEET

HALLITUSOHJELMA (2015)

Ratkaisujen Suomi. Pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma. Hallituksen julkaisusarja 10/2015. Valtioneuvoston kanslia, 2015.

HE 88/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 309/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

HE 217/1995

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 1/1998

Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 72/2002

Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 76/2012

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi.

HE 29/2016

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HIRVONEN (2011)

Hirvonen, Ari. Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki 2011.

KALLIO YM. (2016)

Kallio, Mika, Lindholm, Matti, Nielsen, Ari, Ojala, Marko, Sääsilahti, Juha, Takalo, Tero. Arvonlisäverotus 2016. Edita Publishing Oy, 2016.

MYRSKY – RÄBINÄ (2015)

Myrsky, Matti, ja Räbinä, Timo. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7. uud. p. Talentum, 2015.

MÄENPÄÄ (2013)

Mäenpää, Olli. Hallinto-oikeus. Sanoma Pro, 2013.

MÄENPÄÄ (2017)

Mäenpää, Olli. Yleinen hallinto-oikeus. Alma Talent, 2017.

NIEMIVUO – KERAVUORI-RUSANEN – KUUSIKKO (2010)

Niemivuo, Matti, Keravuori-Rusanen, Marietta ja Kuusikko, Kirsi. Hallintolaki. WSOYpro, 2010.

OIKEUSLAITOS (2016)

Tuomioistuinten maksut. Saatavilla sähköisesti osoitteessa:
<https://oikeus.fi/tuomioistui>
[met/hallintooikeudet/fi/index/maksut/muuttuomioistuimet.html](https://oikeus.fi/tuomioistui/met/hallintooikeudet/fi/index/maksut/muuttuomioistuimet.html).
Luettu 16.3.2018.

OIKEUSMINISTERIÖ (2010)

Tehtävien jako hallintotuomioistuinten kesken. Hallintolainkäytön tasotyöryhmän mietintö. Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 78/2010.

PELLONPÄÄ YM. (2018)

Pellonpää, Matti. Euroopan Ihmisoikeussopimus. Alma Talent, 2018.

PURONEN (2010)

Puronen, Pertti. Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. WSOYpro, 2010.

RÄBINÄ – MYRSKY – MYLLYMÄKI (2017)

Räbinä, Timo, Myrsky, Matti ja Myllymäki, Janne. Verotusmenettelyn perusteet. Alma Talent, 2017.

RÄBINÄ – RAUTAJUURI (2017)

Räbinä, Timo ja Rautajuuri, Jukka. Verotuksen muuttaminen ja muutoksenhaku verotukseen – uusi sääntely vuodesta 2017 alkaen, osa 1. Verotus 1/2017, s. 29-49.

SAINIO – LAINE (2017)

Sainio, Nina ja Laine, Saija. Arvonlisäveron ja ennakonpidätyksen ilmoittaminen ja maksaminen käytännönläheisesti. Helsingin seudun kauppakamari, 2017.

SARAVIITA (2011)

Saraviita, Ilkka. Perustuslaki. Talentum, 2011.

SARIVIRTA (2010)

Sarivirta, Toni. Perustevalitus muutoksenhaun keinona veroasioissa hallinto-oikeuden prosessijohdon näkökulmasta. Verotus 4/2010, s. 397 – 408.

VALTIOVARAINMINISTERIÖ (2015)

Valmis-hanke ja verotusmenettelyjen uudistaminen. Valtiovarainministeriön vero-osaston muistio 26.10.2015. Saatavilla sähköisenä osoitteessa:
<https://vm.fi/documents/10623/1844434/Valmis-hanke+ja+verotusmenettelyjen+uudistaminen/1b224647-bbec-4c09-9491-a6c960c22bec/Valmis-hanke+ja+verotusmenettelyjen+uudistaminen.pdf>.
Luettu 29.1.2019.

VEROHALLINTO (2015a)

Verovalitusmenettelyä koskeva ohje. Verohallinnon ohje, dnro. A50/200/2015.

VEROHALLINTO (2015c)

Verohallinto siirtyy vaiheittain käyttämään verotuksessa uutta valmisohjelmistoa. Verohallinnon tiedote. Saatavana sähköisesti osoitteesta:

https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tietoa_verotuksest/valmishanke_uudistaa_verotusohjelmisto2/verohallinto_siirtyy_kayttamaan_verotuk/.

Luettu 29.1.2019.

VEROHALLINTO (2015d)

Valmis verotusohjelmisto muokataan Suomen olosuhteisiin. Verohallinnon tiedote. Saatavana sähköisesti osoitteesta:

https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tietoa_verotuksest/valmishanke_uudistaa_verotusohjelmisto2/valmis_verotusohjelmisto_muokataan_suom/.

Luettu 29.1.2019.

VEROHALLINTO (2017)

Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös.

Verohallinnon ohje, dnro. A208/200/2017.

VEROHALLINTO (2017a)

Muutoksen hakeminen arvonlisäveroa ja työnantajasuorituksia koskevaan päätökseen. Saatavilla sähköisesti osoitteesta:

https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/omaaloitteiset-verot/muutoksen_hakeminen_arvonlisaveroa_tai_.

Luettu 29.1.2018.

VEROHALLINTO (2018)

Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet. Verohallinnon ohje, dnro.

A9/200/2018.

VEROHALLINTO (2018a)

Verovalitusmenettelyä koskeva ohje. Verohallinnon ohje, dnro. A3/200/2018.

WIKSTRÖM – OSSA – URPILAINEN (2015)

Wikström, Kauko, Ossa, Jaakko, Urpilainen, Matti. Vero-oikeuden yleiset opit. Kauppakamari, 2015.

ÄIMÄ (2011)

Äimä, Kristiina. Veroprosessioikeus. WSOYpro, 2011.

ÄÄRILÄ – NYRHINEN – HYTTINEN (2015)

Äärilä, Leena, Nyrhinen, Ritva ja Hyttinen, Pekka. Arvonlisäverotus käytännössä. Talentum, 2015.

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen kuvaus ja merkitys

Verotus on hallintotoimintaa, jossa puututaan Suomen valtion verotusvallan piirissä olevien henkilöiden oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Veroviranomainen on verovelvolliseen nähden määräävässä asemassa verotustehtäväänsä toimittaessaan.¹ Verovelvollisen ja veroviranomaisen asemien epätasa-arvon vuoksi yksilön oikeuksia suhteessa veroviranomaiseen on pyrittävä suojaamaan. Verovelvollista on suojattava esimerkiksi veroviranomaisen mielivallalta.

Verovelvollisen oikeuksia suhteessa veroviranomaiseen suojaa perustuslain oikeusturvasääntely.² Suomen perustuslain 21 §:ssä taataan jokaiselle oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Jokaiselle on myös taattu oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.

Perustuslain mukainen oikeusturva toteutuu verolainsäädännössä muutoksenhakumenettelyn avulla. Muutoksenhaun toteuttaminen on verotusmenettelyssä vaihdellut verolajikohtaisesti. Verotusasioiden muutoksenhaussa on sovellettu useita erilaisia muutoksenhakumenettelyjä, joissa sekä muutoksenhakuviranomainen että muutoksenhaun muodolliset vaatimukset ovat voineet poiketa toisistaan suuresti. Muutoksenhakumenettely on voinut olla merkittävästi erilainen esimerkiksi samaan asiaan liittyvien tuloverotuksen ja arvonlisäverotuksen päätösten osalta.³

Vuoden 2017 alusta alkaen Suomessa tuli voimaan joukko verolainsäädännön uudistuksia, joilla oli merkittävä vaikutus Suomessa sovellettavaan verotusmenettelyyn. Uudistuksilla oli suuri vaikutus muun muassa arvonlisäverotuksessa sovellettavaan verotusmenettelyyn. Arvonlisäverotuksen kannalta merkittävimpiä uudistuksia olivat omaaloitteisia veroja koskevien menettelysäännösten keskittäminen, sekä eri verolajien päätösten muutoksenhaussa sovellettujen menettelyjen yhdenmukaistaminen.

Uudistuksen myötä kaikkien verolajien yhteiseksi muutoksenhakumenettelyksi säädettiin niin sanottu oikaisuvaatimusmenettely. Muutos oli merkittävä erityisesti arvonlisäverotuksessa sovellettavan muutoksenhakumenettelyn osalta. Arvonlisäverotuksen muu-

¹ Äimä (2011), s. 2.

² HE 309/1993, s. 73.

³ HE 29/2016, s. 69.

toksenhaussa ei sovellettu oikaisuvaatimusmenettelyä ennen uudistusta, joten monet menettelyn ominaisuuksista olivat täysin uusia. Verolajissa tuli esimerkiksi sovellettavaksi uusi ensiasteen muutoksenhakuelin, verotuksen oikaisulautakunta.⁴

Muutoksenhakumenettelyä koskevan uudistuksen perusteita ovat olleet esimerkiksi hallinnollisen tehokkuuden parantaminen, hallinto-oikeuden toimintaedellytysten parantaminen.⁵ Uudistusten on odotettu myös parantavan verovelvollisen oikeusturvaa⁶.

Arvonlisäverotuksessa sovellettavaan muutoksenhakumenettelyyn tehdyt muutokset ovat olleet merkittäviä. Muutoksenhakumenettelyn merkitys verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kannalta on oleellinen. Tästä syystä arvonlisäverotuksessa tehtyjä uudistuksia on tarkasteltava erityisesti siitä näkökulmasta, miten ne ovat vaikuttaneet oikeusturvan toteutumiseen arvonlisäverotuksen alalla.

1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen raja

Tutkimuksessa pyritään selvittämään arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyssä tehtyjen uudistusten vaikutus arvonlisäverovelvollisen oikeusturvan toteutumiseen. Oikeusturvavaikutusten selvittämiseksi on selvitettävä joukko aiheen kannalta oleellisia seikkoja.

Oikeusturvan toteutumisen tutkimiseksi on selvitettävä, minkä kriteerien täyttyminen on arvonlisäverotuksessa oleellista, jotta verovelvollisen oikeusturvan voidaan katsoa toteutuvan. On selvitettävä muun muassa aiheen kannalta oleellinen lainsäädäntö, kansainvälisen oikeuden merkitys oikeusturvan kriteerien arvioinnissa. Lisäksi on selvitettävä aihetta koskeva oikeuskäytäntö ja oikeuskirjallisuudessa tehdyt tulkinnat.

Uudistuksen oikeusturvavaikutusten selvittämiseksi on selvitettävä, miten oikeusturva on toteutunut uudistusta edeltäneessä muutoksenhakumenettelyssä ja miten oikeusturvan toteutuminen on muuttunut uudistuksen seurauksena. Tämän vuoksi sekä uutta että vanhaa arvonlisäverotuksessa sovellettua muutoksenhakumenettelyä on arvioitava sen suhteen, miten ne täyttävät oikeusturvan toteutumiselta verotusasioissa edellytetyt kriteerit.

⁴ Ks. HE 29/2016, s. 94.

⁵ Ks. HE 29/2016, s. 94-95.

⁶ HE 29/2016, s. 116.

Lisäksi on selvitettävä, miten oikeusturvan toteutumisen edellytykset täyttyvät muutoksenhakumenettelyssä nykytilan osalta. Mikäli oikeusturvan toteutumisessa havaitaan puutteita, on arvioitava, mistä puutteet johtuvat. Lisäksi on pohdittava, miten puutteet olisivat korjattavissa.

Tutkimus pyrkii selvittämään vastauksen seuraaviin yksilöityihin kysymyksiin:

- Mitkä ovat arvonlisäverotuksen muutoksenhaussa sovellettavat oikeusturvan toteutumisen edellytykset?
- Mikä vaikutus arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyn uudistuksella on ollut verovelvollisen oikeusturvan edellytysten toteutumiseen?
- Miten oikeusturvan toteutumisen edellytykset toteutuvat nykyisin sovellettavassa arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyssä ja onko menettelyssä kehitystarpeita?

Tutkimus on rajattu Verohallinnon toimivaltaan kuuluvien arvonlisäverotuspäätösten muutoksenhakumenettelyn tutkimiseen. Täten esimerkiksi Tullin arvonlisäverotuspäätöksiin sovellettava muutoksenhakumenettely on tutkimuksen rajauksen ulkopuolella. Rajaus on tehty uutta ja vanhaa menettelyä koskevan vertailun yksinkertaistamiseksi.

Muutoksenhakumenettelyä on käsitelty vain siltä osin, kuin se on lähtökohtaisesti kaikkien verovelvollisten sovellettavissa. Täten esimerkiksi korkeimmassa hallinto-oikeudessa tarkoitettua menettelyä on käsitelty vain siltä osin, kuin se on tutkimuksen kannalta oleellista. Tutkimus keskittyy myös yksinomaan säännönmukaisen muutoksenhaun keinoihin. Täten ylimääräiset muutoksenhakukeinot on jätetty kokonaan tutkimuksen ulkopuolelle. Näin on toimittu, koska ylimääräiset muutoksenhakukeinot eivät lähtökohtaisesti perustu verolakeihin, eikä uudistuksessa ole tapahtunut pääsääntöisesti lainkaan niitä koskevia muutoksia.

1.3 Tutkimusmetodit ja keskeiset lähteet

Tutkimus on metodiltaan oikeusdogmaattinen, eli lainopillinen. Oikeusdogmaattinen tutkimus pyrkii selvittämään, mikä on voimassa olevaa oikeutta ja mikä merkitys oikeuslähteillä, kuten lailla ja oikeuskäytännöllä on. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen tarkoitus on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö.⁷

⁷ Ks. Hirvonen 2011, s. 21 – 23.

Tutkimuksessa pyritään selvittämään arvonlisäverotuksessa sovellettavan oikeusturvasääntelyn sisältö. Lisäksi pyritään selvittämään, miten arvonlisäverotuksessa tapahtunut muutoksenhakusääntelyn uudistus on vaikuttanut oikeusturvaa koskevan oikeuden toteutumiseen käytännön muutoksenhakumenettelyssä.

Tutkimuksen pääsääntöisinä lähteinä toimivat oikeuslähdehierarkian mukaisesti Suomen lainsäädännön säännökset. Tutkimuksessa on myös sovellettu perustuslain oikeusturvasääntelyn esikuvana⁸ käytetyn Euroopan ihmisoikeussopimuksen sääntelyä siltä osin, kuin se on ollut tarpeellista. Ihmisoikeussopimuksen oikeusturvasäännökset eivät ole verotusmenettelyä sitovia.⁹ Tästä syystä niitä ei ole käytetty tutkimuksessa lain tulkintaa velvoittavana sääntelynä, vaan oikeuskirjallisuuteen verrattavissa olevana tulkinnan apuvälineenä. Vero- ja hallintosäännösten tulkinnassa on käytetty avuksi ensisijaisesti säädösten esitöitä. Apuna on käytetty myös Verohallinnon ohjeita ja muita viranomaismuistioita siltä osin kuin ne ovat täydentäneet lainkohtien tulkintaa. Lisäksi tutkimuksen lähteenä on käytetty kotimaista oikeusturvaa ja verotusmenettelyä koskevaa oikeuskirjallisuutta. Koska tutkimus koskee osittain jo kumotun sääntelyn tulkintaa, myös osa tutkimuksessa sovelletusta kirjallisuudesta sisältää sellaisia teoksia, joista on julkaistu myös uudempia painoksia.

Oikeusturvan edellytyksiä koskevassa tarkastelussa pääsääntöisenä lähteenä on käytetty perustuslain oikeusturvasääntelyä. Perustuslain säännösten tulkinnassa on sovellettu lain esitöitä. Perustuslain oikeusturvasääntely perustuu vahvasti Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeusturvasäännöksiin, minkä takia lain tulkinnassa on sovellettu myös ihmisoikeussopimuksen säännöksiä ja niitä koskevaa oikeuskäytäntöä. Kansainvälisen sääntelyn tulkintaa ei ole laajennettu Euroopan ihmisoikeussopimuksen lisäksi muuhun Suomea sitovaan ihmisoikeussääntelyyn. Näin on toimittu perustuslain ja Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeusturvasäännösten vahvan liitännän vuoksi.

Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyä koskevassa tarkastelussa lähteenä on käytetty erityisesti arvonlisäverolakia vanhan menettelyn osalta ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia uuden menettelyn osalta. Tarkastelussa on myös hyödynnetty laajasti Verohallinnon muutoksenhakumenettelystä antamaa ohjeistusta.

⁸ Ks. HE 309/1993, s. 73.

⁹ Ks. Äimä (2011), s. 153 – 154.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu kuudesta pääluvusta, joista ensimmäinen on johdanto ja viimeinen johtopäätösluku. Tutkimuksessa on neljä päälukua, joissa käsitellään tutkimuksen kannalta oleelliset tulkintakysymykset.

Tutkimuksen toisessa pääluvussa esitellään verotusmenettelyssä sovellettava kotimainen lainsäädäntö. Tarkastelussa keskitytään erityisesti oikeusturvaa ja yksilölle hallinnossa taattuja perusoikeuksia koskevaan sääntelyyn. Kolmannessa pääluvussa tutustutaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeusturvasääntelyyn siinä laajuudessa, kuin se on verotuksessa sovellettavan oikeusturvasääntelyn kannalta oleellista. Pääluvussa käydään myös läpi oikeusturvasääntelyn tulkinnan kannalta oleellisia Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuja.

Neljännessä ja viidennessä pääluvussa selostetaan arvonlisäverotuksessa sovellettu muutoksenhakumenettely ennen ja jälkeen uudistuksen. Neljännessä pääluvussa tarkastellaan muutosta edeltänyttä arvonlisäverotusmenettelyä, sekä arvioidaan, miten yksilön oikeusturva on toteutunut menettelyssä. Viidennessä pääluvussa vastaava tarkastelu tehdään uudistuksen jälkeisin menettelyn osalta.

Kuudennessa pääluvussa esitetään tutkimuksen tulokset. Lisäksi pääluvussa esitetään arvio oikeusturvan kehitystarpeesta arvonlisäverotuksessa voimassa olevaan muutoksenhakumenettelyyn liittyen.

2. OIKEUSTURVA ARVONLISÄVEROTUSMENETTELYSSÄ

2.1 Verotusmenettelyssä sovellettava lainsäädäntö

2.1.1 Kansallinen sääntely

Verotusmenettelyä koskevan lainsäädännön tavoitteet poikkeavat aineellisissa verotuskysymyksissä sovellettavan sääntelyn tavoitteista. Aineellisia verotuskysymyksiä ratkaistaessa pyritään selvittämään esimerkiksi sitä, kuka on verovelvollinen, tai kuinka paljon veroa tulisi missäkin olosuhteissa suorittaa. Tällaisten kysymysten selvittämisessä kyse on aineellisen verolainsäädännön tulkinnasta. Poikkeuksia lukuun ottamatta aineellisia verotuskysymyksiä koskeva sääntely löytyy verolainsäädännöstä, sekä sen perustana toimivasta eurooppalaisesta sääntelystä^{10, 11}

Verotusmenettelyä koskeva sääntely löytyy aineellisen verolainsäädännön sijaan muodollisista verosäännöksistä. Muodollisella verolainsäädännöllä tarkoitetaan verosäännöksiä, jotka koskevat esimerkiksi verotuksen toimittamista, muutoksenhakua verotuksessa ja yleisesti verovelvollisten, veroviranomaisen ja veronsaajien oikeuksia ja velvollisuuksia.¹² Muodollisia verotusmenettelyä koskevia säännöksiä on keskitetty erityisiin menettelyä koskeviin verolakeihin¹³. Myös verolajikohtaisissa säädöksissä on kuitenkin edelleen muodollista verolainsäädäntöä sisältäviä lainkohtia. Arvonlisäverotuksessa sovellettavat menettelysäännökset sisältyivät arvonlisäverolakiin ennen vuonna 2017 tapahtunutta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyn keskittämistä. Keskittämisen jälkeen säännökset ovat sisältyneet oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin.

Verotusmenettely on erikoistunutta hallintomenettelyä. Muodolliset verolait ovat hallintomenettelyä verotuksen alalla koskevia erityislakeja. Yleisestä hallintomenettelystä on säädetty hallintolaissa¹⁴. Laintulkinnassa erityissäännöksillä on etusija yleissäännöksiin nähden. Tämän vuoksi verotusmenettelyä koskevissa kysymyksissä hallintolain sään-

¹⁰ EU-sääntelyn merkitys riippuu voimakkaasti verolajista. Esimerkiksi arvonlisäverolain tulkinnassa niin sanotun arvonlisäverodirektiivin (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY) merkitys on suuri, sillä lain aineellinen sääntely perustuu direktiiviin. Elinkeinotulon verotuksessa taas EU-sääntelyn merkitys on pieni, koska sääntely ei perustu EU-tason säädöksiin.

¹¹ Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s.1.

¹² Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s.1.

¹³ Verotusmenettelystä annettu laki (VML) ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettu laki (OVML). Näiden kahden lain soveltamispiiriin kuuluu suurin osa Suomessa kirjoitushetkellä kanne-
tuista verolajeista.

¹⁴ Hallintolain 2 §n mukaan laissa säädetään hyvän hallinnon perusteista sekä hallintoasiassa noudatettavasta menettelystä.

telyllä ei ole merkitystä, mikäli asiaa koskeva sääntely löytyy verolainsäädännöstä.¹⁵ Hallintolain sääntely soveltuu verotusmenettelyyn kysymyksissä, joihin verolain säännöksissä ei ole otettu kantaa. Tällöin kysymykseen on tullut kuitenkin ottaa kantaa hallintolaissa. Hallintolakia ei voida soveltaa, jos asiaa koskeva verolainsäädäntö on tarkoitettu tyhjentäväksi.¹⁶

Verotusmenettelyyn soveltuu myös ryhmä erilaisia erityissäädöksiä. Tällaisia ovat esimerkiksi veroviranomaisen asemaa ja organisaatiota koskeva sääntely, kuten Verohallinnosta annettu laki, sekä verojen perimistä ja veronkantoa koskeva veronkantolaki.¹⁷ Muutoksenhakukysymyksissä sovellettavaksi tulee myös hallintolainkäyttölaki, joka säätelee tuomioistuimessa tapahtuvaa muutoksenhakua.¹⁸

Euroopan Unionin sääntelyn merkitys on verotuksen menettelykysymyksissä pieni. Tämä johtuu siitä, ettei verotusmenettelyä koskevaa sääntelyvaltaa ole EU:n perussopimuksissa siirretty unionille.¹⁹ Hallintomenettelyä koskevaa, suoraan sovellettavaa EU-tason sääntelyä ei siis ole olemassa. Myöskään arvonlisäverotusta koskeva muutoksenhaku ei perustu miltään osin EU-sääntelyyn, vaikka arvonlisäverotus muuten on säännelty voimakkaasti EU-tasolla.

2.1.2 Hallintotoimintaa koskeva ihmisoikeussääntely

Verotusmenettely on viranomaistoimintaa, jossa puututaan verovelvollisten oikeuksiin ja velvollisuuksiin valtiota kohtaan. Veroviranomainen on verovelvolliseen nähden määrävässä asemassa esimerkiksi verotuksen toimituksessa. Veroviranomaisen ja verovelvollisen eivät ole verotusmenettelyssä tasa-arvoisessa asemassa toisiinsa nähden.²⁰

Yksilön oikeuksia suhteessa valtioon ja viranomaisiin on pyritty suojaamaan kansainvälisesti erityisillä ihmisoikeussopimuksilla. Ihmisoikeussopimukset rajoittavat valtioiden toimintavaltaa alueellaan toimiviin oikeussubjekteihin nähden. Pääsääntöisesti niiden määrittelemiä ihmisoikeuksia sovelletaan sopimuksen jäsenvaltion lainsäädännön piirissä oleviin luonnollisiin henkilöihin. Joissain tapauksissa suoja ulottuu myös oikeushen-

¹⁵ Erityislainsäädännön etusija hallintolakiin nähden on vahvistettu lakitekstissä. Hallintolain 5 §:ssä on säädetty, että mikäli muussa laissa on hallintolaista poikkeavia säännöksiä, niitä sovelletaan hallintolain sijaan.

¹⁶ Puronen (2010) s. 132.

¹⁷ Wikström – Ossa – Urpilainen (2015), luku 2.1.

¹⁸ Puronen (2010), s.27.

¹⁹ Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s.1.

²⁰ Äimä (2011), s. 2.

kilöihin. Esimerkiksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen takaama suoja ulottuu myös oikeushenkilöihin.²¹

Ihmisoikeussopimusten vaikutus kansalliseen lainsäädäntöön riippuu niiden soveltamistavasta ja sitovuudesta. Osa sopimuksista ei ole luonteeltaan oikeudellisesti sitovia. Niillä on tästä huolimatta usein vaikutus jäsenvaltioidensa lainsäädäntöön ja laintulkintaan. Vaikutus perustuu sopimusten luomiin oikeusperiaatteisiin, joiden toteuttamiseen sopimusvaltiot lainsäädännöllään pyrkivät. Sopimusten säännökset ovat usein tulkinnanvaraisia, minkä vuoksi oikeusperiaatteiden sisältö on usein muotoutunut oikeuskäytännön tai tapaoikeuden tulkintojen kautta.²²

Osalla sopimuksista on välitön vaikutus jäsenvaltioiden lainsäädäntöön. Esimerkki tällaisesta sopimuksesta on Euroopan ihmisoikeussopimus. Jäsenvaltioiden oikeusjärjestelmät ovat alisteisia välittömästi sovellettavien ihmisoikeussopimusten sääntelylle.²³ Niiden lainsäädäntöön ei tule sisältyä ihmisoikeussopimuksen kanssa ristiriidassa olevaa sääntelyä. Näiden sopimusten sääntely on myös suoraan jäsenvaltioita velvoittavaa. Sopimusten sääntelyä tulee soveltaa jäsenvaltion oikeudessa, vaikka sitä ei olisikaan nimenomaisesti sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön.²⁴ Esimerkiksi Suomen oikeusjärjestelmässä Euroopan ihmisoikeussopimuksen asema on kansallista lakia vastaava²⁵.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen sisältö on pyritty sisällyttämään myös Suomen kansalliseen lainsäädäntöön. Näin on pyritty takaamaan sopimuksen säännösten tehokas soveltaminen kansallisessa oikeudessa.²⁶ Ihmisoikeussääntely on kansallisessa lainsäädännössä sisällytetty perustuslakiin.²⁷ Se takaa Suomen lainkäyttövallassa oleville yksilöille tietyt perusoikeudet²⁸.

Kansallinen lainsäädäntö ei saa olla ristiriidassa perusoikeuksien kanssa. Perusoikeuksien merkitys yksittäisten lainkohtien sisällölle ja tulkinnalle on tapauskohtaista. Niiden vaikutus ei ole merkittävä lainsäädännössä, joka ei liity valtion ja yksilön välisten oikeuksien ja velvollisuuksien toteutumiseen. Sen sijaan oikeuksia ja velvollisuuksia kos-

²¹ Äimä (2011), s. 30.

²² Äimä (2011) s. 33.

²³ Äimä (2011), s. 36.

²⁴ Asemaltaan lainsäädäntöhierarkiassa ihmisoikeussopimukset ovat siis verrannollisia esimerkiksi perustuslakiin, tai kansainvälisessä kontekstissa EU:n suoraan sovellettaviin asetuksiin.

²⁵ Äimä (2011), s. 37.

²⁶ Äimä (2011), s. 37.

²⁷ Saraviita (2011), s.116.

²⁸ Yksittäisistä perusoikeuksista säädetään perustuslain 6 § - 23 §:ssä.

kevissa säännöksissä, esimerkiksi julkisen vallan käyttöä koskevassa sääntelyssä, perusoikeuksien vaikutus on merkittävä. Verotus on sellaista viranomaistoimintaa, jossa perusoikeuksien toteutuminen vaarantuu. Perusoikeuksista omaisuudensuoja ja yhdenvertaisuus ovat useimmin mahdollisessa ristiriidassa verotusmenettelyn kanssa. Perusoikeuksien merkitys näkyy niin aineellisissa kuin menettelyllisissä verosäännöksissä.²⁹

Perusoikeussäännöksiä ei tavanomaisesti sovelleta välittömästi verotuskysymyksissä. Perusoikeuksien sisältö on sisällytetty verolainsäädäntöön. Ne on siirretty verolainsäädäntöön suoraan perustuslain säännöksiä vastaavina, tai vaihtoehtoisesti verosäännösten sisältö on säädetty perusoikeuksien mukaiseksi. Perusoikeuksien vaikutus näkyy verotuksessa selvimmin yleisesti hallintomenettelyssä sovellettujen oikeusperiaatteiden muodossa. Tällaisia ovat muun muassa niin sanotut hyvän verojärjestelmän ominaisuudet³⁰ sekä hallintolain 6 §:n mukaiset hallinnon oikeusperiaatteet³¹. Hallintolaissa säädettyillä oikeusperiaatteilla on merkitystä verotusmenettelyssä, sillä verolainsäädännöstä ei löydy kattavasti oikeusperiaatteita koskevaa sääntelyä^{32,33}.

Tämän tutkimuksen tarkastelun kohteena on arvonlisäverotuksen muutoksenhakujärjestelmä. Muutoksenhakujärjestelmää koskeva sääntely löytyy pääosin verolainsäädännön menettelysäännöksistä. Järjestelmän tavoitteet ja perusteet voidaan johtaa kansainvälisistä perusoikeuksista ja perustuslaista. Muutoksenhakujärjestelmää koskevan verolainsäädännön ymmärtämisessä ja tulkinnassa on apua oikeusperiaatteiden ja sääntelyn päämäärien tuntemisesta.

2.2 Verotusmenettelyssä huomioitavat perusoikeussäännökset

2.2.1 Perusoikeuksien käsittely perustuslaissa

Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukainen perusoikeussääntely on sisällytetty kansallisel tasolla perustuslakiin. Pääasiassa perusoikeuksia koskevat säännökset on sisällytetty perustuslain 2 lukuun. Ihmisoikeussopimusten sääntely on sitovaa, vaikkei sitä olisi sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön. Osana perustuslakia perusoikeuksista on kuitenkin tehty sitovammin osan Suomessa sovellettavaa lainsäädäntöä.³⁴

²⁹ Wikström – Ossa – Urpilainen (2015), luku 2.1.

³⁰ Äimä (2011), s.99: ”Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina pidetään verotuksen tehokkuutta, oikeusvarmuutta, ennakoitavuutta, hallinnollista yksinkertaisuutta, neutraaliutta, joustavuutta sekä kansainvälistä niveltävyyttä ja kilpailukykyä.”

³¹ Rabinä - Myrsky – Myllymäki (2017), s.49: HL 6 §:stä ilmenee viisi oikeusperiaatetta: yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, puolueettomuusperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate.

³² Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 47.

³³ Äimä (2011), s. 100, Puronen (2010), s. 81.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen (EIT) ratkaisuilla on suuri merkitys perusoikeussäännösten tulkinnassa. Merkitys ulottuu niin EIS:n kuin perustuslain tulkintaan. Perusoikeuksia koskevan tulkinnan tulee olla linjassa EIT:n tekemien tulkintojen kanssa.³⁵

Kansallisen perusoikeussääntelyn kulmakivenä voidaan pitää perustuslain 1 §:n 2 momentin säännöstä, jonka mukaan Suomen valtiosääntö turvaa ihmisarvon loukkaamattomuuden, yksilön vapaudet ja oikeudet, sekä edistää oikeudenmukaisuutta yhteiskunnassa. Säännöksessä määritellään perustuslain arvopohja, jota lain 2 luvun perusoikeussääntely toteuttaa³⁶.

Verotusmenettelyn näkökulmasta erityisesti PeL 6 §:ssä säädetty yhdenvertaisuus ja 21 §:ssä säädetty oikeusturva ovat luonteeltaan sellaisia perusoikeuksia, joiden toteutuminen vaatii huolellisuutta. Yhdenvertaisuus määrittää perusoikeutena merkittävästi viranomaistoiminnan rajoja. PeL 21 § taas on tämän tutkimuksen kannalta oleellinen lainkoh- ta, sillä siinä määritellään pääosin oikeusturvan toteutumisen edellytykset.

2.2.2 Yhdenvertaisuusperiaate

Perustuslain 6 §:n mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Ketään ei saa asettaa eriarvoiseen asemaan henkilöön liittyvän syyn, kuten sukupuolen, iän tai alkuperän perusteella.³⁷ Tuomioistuinten ja viranomaisten tulee kaikessa toiminnassaan noudattaa säännöksen sisältöä.

Kansalaisten yhdenvertaisuudesta lain edessä on säädetty Suomen lainsäädännössä jo vuodesta 1919.³⁸ Säännöksen on alkujaan tulkittu vaativan yksinomaan tuomareiden ja viranomaisten objektiivista toimintaa. Hallintopäätöksiä tekeviä tahoja on säännöksellä pyritty estämään harjoittamasta syrjintää kansalaisryhmää tai kansalaisryhmiä koh- taan.³⁹

³⁴ Yhtenä vuoden 2000 valtiosääntöuudistuksen tavoitteista oli perusoikeussäännösten tehostaminen ja vahvistaminen. Ihmisoikeussopimuksen sääntely ei täten välittömästi ole saanut tarpeeksi suurta roolia edes osana Suomen lainsäädäntöä. Ks. Saraviita (2011), s.117.

³⁵ Saraviita (2011), s. 116.

³⁶ Saraviita (2011), s. 121.

³⁷ PeL 6 §:n 2 momentissa on lueteltu useita esimerkkejä ominaisuuksista, joiden perusteella yksilöitä ei voida perusteetta asettaa eri asemaan. Nämä ovat sukupuoli, ikä, alkuperä, kieli, uskonto, vakaumus, mielipide, terveydentila ja vammaisuus. Lista ei ole tyhjentävä, vaan myös muun henkilöön liittyvän syyn perusteella tehty eriarvoistus on kielletty.

³⁸ Perustuslaki on säädetty vasta vuonna 2000. Ennen sen säätämistä yhdenvertaisuusperiaatteesta säädettiin hallitusmuodon 5 §:ssä.

³⁹ Saraviita (2011), s. 146 - 147.

1970-luvulta alkaen säännöksen on katsottu sitovan myös lainsäätäjää. Valmisteltavan lainsäädännön perustuslainmukaisuutta tarkasteleva perustuslakivaliokunta omaksui 70-luvulla periaatteen, jonka mukaan laki on ristiriidassa yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa, mikäli se asettaa kansalaisia tai kansalaisryhmiä toisiinsa nähden epäedulliseen asemaan ilman hyväksyttävää syytä. Valiokunnan tulkinnat ovat kuitenkin 1990-luvulta lähtien lieventyneet. Tulkinnan ohjenuoraksi on otettu, ettei yhdenvertaisuussäätely voi liian tiukkaan sitoa eduskunnan lainsäädäntövaltaa.⁴⁰

Yhdenvertaisuusperiaatteen tulkinnan muutos voidaan lukea perustuslain 6 §:n 2 momentista. Lainkohdassa on määritelty kielletyt syrjinnän muodot. Kyseessä on EIS:n ihmisoikeussäätelyyn perustuva lisäys kotimaiseen oikeuteen.⁴¹ Listaus kielletyistä syrjinnän muodoista on osaltaan rajoittanut yhdenvertaisuusperiaatteen soveltumista lainsäädäntötyössä. Listaus on ohjannut yhdenvertaisuussäätelyn huomiointia lainsäädännössä suuntaan, jossa syrjinnän sisällyttäminen lainsäädäntöön ilman perusteltua syytä on yhdenvertaisuusperiaatteen rikkomus.⁴²

Verotusmenettelyssä yhdenvertaisuussäännöksen vaikutus näkyy kahdella tavalla. Se vaatii veroviranomaiselta verovelvollisten yhdenvertaista kohtelua. Verotusmenettelyssä ei voida kohdella verovelvollisia eriarvoisesti, vaan menettelyn tulee olla muodoltaan ja sisällöltään yhdenmukaista kaikille verovelvollisille. Verovelvollisten tulee myös voida luottaa saamansa kohtelun yhdenvertaisuuteen. Mikäli verovelvollinen kokee tulleen veroviranomaisen toimesta syrjityiksi tai muuten epäyhdenvertaisesti kohdelluiksi, se voi vedota PeL 6 §:n rikkomiseen.

Yhdenvertaisuusperiaatteen vaikutus ulottuu myös verolainsäädännön sisältöön. Yhdenvertaisuussäännösten vastaista lainsäädäntöä ei voida säätää ilman perusteltua syytä. Täten yhdenvertaisuussäännökset ovat asettaneet rajat sille, mitä viranomaisen menettelystä on voitu säätää. Yhdenvertaisuussäätelyä voidaan käyttää apuna verotusmenettelylainsäädännön tulkinnassa ja ymmärtämisessä, sillä menettelysäännösten sisältö on tullut muotoilla yhdenvertaisuussäännösten mukaiseksi.

2.2.3 Oikeusturva

Yksilön oikeusturva suhteessa viranomaiseen määritellään perustuslain 21 §:ssä. Lainkohdassa on määritelty pääosa yksilöille kuuluvista, viranomaismenettelyssä sovelletta-

⁴⁰ Saraviita (2011), s. 147.

⁴¹ Saraviita (2011), s. 150.

⁴² Saraviita (2011), s. 147.

vista perusoikeuksista.⁴³ Lainkohdan ensimmäinen momentti määrittelee yksilön oikeuden saada itseään koskevat päätökset ja muut asiat käsitellyiksi asianmukaisesti tuomioistuimessa ja muissa viranomaisissa, sekä oikeuden saada päätökset käsiteltäväksi toimivaltaisessa ja riippumattomassa lainkäyttöelimestä. Tältä osin lainkohta määrittelee yksilön oikeuden oikeusturvaan.⁴⁴ Säännös velvoittaa valtiota huolehtimaan, että yksilö voi asettaa itseään koskevan hallintopäätöksen tuomioistuimen arvioitavaksi. Se myös asettaa vaatimuksen siitä, että yksilön asiat käsitellään lainkäyttöelimissä sekä muissa viranomaisissa asianmukaisesti.

Lainkohdan toisessa momentissa velvoitetaan säätämään lailla oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeista. Säännöksessä määritellään vaatimukset oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ja hyvää hallintoa koskevasta lainsäädännöstä.⁴⁵ Säännöksen mukaisia menettelyllisiä vaatimuksia on mahdollista hyödyntää määriteltäessä tarkemmin viranomaiselta vaaditun asianmukaisen menettelyn luonnetta.

Oikeusturvan soveltamisesta verotuksessa on säännelty perustuslain 81 §:n 1 momentissa, jonka mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Lainkohta edellyttää, että verolakeihin sisältyy säännös siitä, miten verovelvollinen voi saada oikeusturvaa muutoksenhaun avulla.⁴⁶ Lainkohta toisin sanoen edellyttää jonkinlaisen muutoksenhakumenettelyn soveltamista kaikissa verolajeissa. Se ei kuitenkaan määrittele verotuksessa sovellettavaa oikeusturvaa muulla tavalla. Voidaan katsoa, että lainkohta edellyttää verolain muutoksenhakumenettelyn olevan luonteeltaan sellainen, että se täyttää PeL 21 §:n yksilön oikeusturvalle asettamat kriteerit.

Oikeusturvaan kuuluvan muutoksenhakuoikeuden toteutuminen on pyritty varmistamaan verotuksessa muutoksenhakumenettelyn avulla.⁴⁷ Muutoksenhakusäännösten perusta ja tavoitteet tulevat täten välittömästi perusoikeussäännöksistä. Niillä on merkittävä rooli oikeusturvan toteutumisessa verotuksen alalla.⁴⁸ Muutoksenhakusääntelyn päämääränä on mahdollistaa verovelvollisille oikeus saattaa itseään koskevat verotuspäätökset perustuslain mukaisesti lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

⁴³ Äimä (2011), s. 67.

⁴⁴ Saraviita (2011), s. 283.

⁴⁵ Saraviita (2011), s. 285.

⁴⁶ HE 1/1998, s. 134.

⁴⁷ Mäenpää (2017), s.94 - 95.

⁴⁸ Saraviita (2011), s. 287.

Perustuslain 21 §:n sääntely ei ole yksityiskohtaista, eikä kaikilta osin tyhjentävää. Oikeusturvasäännösten mukaan yksilöllä tulee olla oikeus saada asiansa käsiteltäväksi lainkäyttöelimestä. Lainkäyttöelintä ei kuitenkaan ole määritelty perustuslaissa.⁴⁹ Sääntöksen mukaan hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet tulee turvata lailla. Hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin määrittely on kuitenkin siirretty säännöksellä lainsäätäjän tehtäväksi.

Monilta osin perustuslain oikeusturvasääntelyn tulkinnanvaraisuus johtuu sen voimakkaasta perustasta kansainvälisessä ihmisoikeussääntelyssä. Oikeusturvasääntelyn sisältö on johdettu Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeusturvasäännöksistä.⁵⁰ Koska perustuslain oikeusturvasääntelyllä ei ole voimakkaita perinteitä kansallisessa lainsäädännössä, sääntelyn sisällössä ja tulkinnassa korostuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen sääntely ja tulkinta. Voidaan katsoa, että oikeusturvasäännösten jättäminen osittain tulkinnanvaraiseksi on mahdollistanut niiden tulkinnan kehittymisen samassa tahdissa ihmisoikeussopimuksen tulkinnan kanssa⁵¹.

Myös vaatimus oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ja hyvää hallintoa koskevasta sääntelystä perustuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen sääntelyyn ja sitä koskeviin EIT:n tulkintoihin.⁵² Perustuslakia täsmentävät säännökset hyvästä hallinnosta ja oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä perustuvat ensisijaisesti ajan myötä muodostuneisiin lainsäädännöllisiin ja oikeuskäytännössä sovellettuihin periaatteisiin. Vaikutusta on myös Euroopan unionin perusoikeuskirjan 41 artiklassa määritellyillä vaatimuksilla.^{53,54} Hyvää hallintoa täsmentävä sääntely löytyy pääasiassa hallintolaista ja oikeuden mukaista oikeudenkäyntiä koskeva sääntely hallintolainkäyttölaista.⁵⁵

Verolainsäädännössä ei ole määritelty hyvän hallinnon periaatteita. Hallintolaissa esitetyt vaatimukset on kuitenkin pääosin pyritty sisällyttämään verolainsäädäntöön. Hallintolain sääntelyä sovelletaan verotusasiassa, mikäli asianmukaisessa verolaissa ei ole kä-

⁴⁹ PeL 21.1 §:n sanamuoto on jätetty tältä osin tarkoituksellisesti avoimeksi. Tarkoitus vaikuttaa olleen varmistaa, että lainkäyttöelimeksi voidaan tulkita kaikki ihmisoikeussäännösten mukaiset toimielimet. Ks. HE 309/1993, s. 73.

⁵⁰ Ks. HE 309/1993, s. 72 - 74.

⁵¹ Esimerkiksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukseen liittyen Saraviita (2011), s. 284-285.

⁵² Perustuslaissa luetellut hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeet vastaavat myös EU:n perusoikeussopimuksen 41 artiklassa esitettyjä hyvälle hallinnolle esitettyjä vaatimuksia.

⁵³ Euroopan perusoikeussopimuksen suhteen on kuitenkin huomioitava, että sen sisältö on jäsenvaltioita suoraan sitovaa vain EU:n toimielimiä ja laitoksia koskevissa asioissa. EIT:n oikeuskäytännössä sille on kuitenkin annettu myös muuten kansallisia hallintomenettelyjä yhdenmukaistavaa merkitystä. Ks. Mäenpää (2017), s. 98.

⁵⁴ Mäenpää (2017), s. 97.

⁵⁵ Saraviita (2011), s.285 - 286.

sitelty asiassa sovellettavaa menettelyä. Hallintolaissa hyvää hallintoa koskevat säännökset löytyvät 2 luvusta, joka on käytännössä syrjäyttänyt hyvää hallintoa koskevassa tulkinnassa perustuslain 21.2 §:n. Tähän on syynä hallintolain laaja soveltamisala, jonka ansiosta hallintolain mukaiset hyvää hallintoa koskevat säännökset pätevät pääasiallisesti kaikilla hallinnonaloilla.⁵⁶

2.3 Hyvää hallintoa koskevat oikeusperiaatteet

2.3.1 Hyvän hallinnon takeet hallintolaissa

Perustuslain 21 §:stä voidaan johtaa useita hyvää hallintoa koskevia oikeuksia. Esimerkiksi Mäenpää tulkitsee lainkohdasta löytyvän seitsemän yksilöityä, viranomaisen velvollisuuksia ja hallintomenettelyä koskevaa perusoikeutta.⁵⁷ Säännös ei kuitenkaan ole tyhjentävä hyvää hallintoa koskevien periaatteiden osalta. Siinä on taattu myös muut hyvän hallinnon takeet. Oikeuskirjallisuudessa hyvän hallinnon takeiksi on katsottu esimerkiksi perustuslaissa eri säännöksissä määritellyt julkisuusperiaate, vaikutus- ja osallistumismahdollisuudet, perusoikeuksien turvaaminen, sekä virkavastuu. Myös joukko muita oikeuksia ja periaatteita, kuten hallinnon palveluperiaate, neuvontavelvoite sekä virkamiesten puolueettomuus ja objektiivisuus on laskettu hyvän hallinnon takeiksi.⁵⁸

Käytännön hallintomenettelyssä sovelletaan pääasiallisesti hallintolain mukaisia hyvän hallinnon periaatteita. Hyvän hallinnon perusteista säädetään hallintolain toisessa luvussa. Hallinnossa sovellettavat oikeusperiaatteet on tiivistetty lain 6 §:än. Tämän lisäksi lain 7-10 §:ssä on säädetty muista hallinnossa sovellettavista periaatteista. Lainkohdat konkretisoivat perustuslain mukaisia hallintovaatimuksia.⁵⁹ Niiden sisältö perustuu vakiintuneisiin käytäntöihin, sekä Euroopan perusoikeussopimuksen sääntelyyn.⁶⁰ Useat periaatteista ovat olleet suomalaisen hallintomenettelyn vakiintuneita päämääriä jo hallintolain säätämistä edeltäneenä aikana.⁶¹

Hallintolain 6 §:ssä on määritelty viisi hyvän hallinnon takeina sovellettavaa oikeusperiaatetta, jotka velvoittavat viranomaista. Yksilöllä on oikeus vaatia periaatteiden mukaista toimintaa kaikessa säännösten piiriin kuuluvassa hallintotoiminnassa.⁶²

⁵⁶ Saraviita (2011), s. 289.

⁵⁷ Mäenpää (2017), s. 95. Nämä ovat yksilön oikeus saada asiansa käsiteltyä asianmukaisesti, oikeus saada asia käsiteltyä ilman aiheutonta viivytystä, oikeus saada asia käsiteltyä toimivaltaisessa viranomaisessa, asian käsittelyn julkisuus, oikeus tulla kuulluksi asian käsittelyn yhteydessä, oikeus saada perusteltu päätös, sekä oikeus hakea muutosta päätökseen.

⁵⁸ Mäenpää (2017), s. 95 - 96.

⁵⁹ Saraviita (2011), s. 285.

⁶⁰ Mäenpää (2017), s. 97 - 98.

⁶¹ Mäenpää (2017), s. 143.

⁶² Puronen (2010), s. 81.

Lainkohdan mukaan viranomaisen tulee kohdella hallinnossa asioivia tasapuolisesti. Vaatimus vastaa perustuslain yhdenvertaisuusperiaatetta. Viranomaisen on myös käytettävä toimivaltaansa vain lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Tämä vaatimus taas ilmentää tarkoitussidonnaisuuden periaatetta. Viranomaiselta vaaditaan myös puolueettomuutta ja toimien suhteuttamista päämääriin nähden. Nämä vaatimukset ilmentävät puolueettomuus-, eli objektiviteettiperiaatetta, sekä tarkoitussidonnaisuuden periaatetta. Lisäksi viranomaisen toimien tulee suojata oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Tästä vaatimuksesta puhutaan yleisesti luottamuksensuojaperiaatteena. Nämä oikeusperiaatteet asettavat viranomaisen toiminnalle vähimmäisvaatimukset, jotka sen tulee toiminnassaan täyttää. Sinällään toiminta voidaan kuitenkin aina järjestää vaatimuksia kattavammin.⁶³

Hallintolaissa säädetyistä oikeusperiaatteista yhdenvertaisuusperiaate, objektiivisuusperiaate, suhteellisuusperiaate ja tarkoitussidonnaisuuden periaate ovat olleet hallinto-oikeudessa vakiintuneita oikeusperiaatteita jo ennen hallintolain voimaantuloa. Luottamuksensuojaperiaate sen sijaan on uudempaa oikeutta, jonka muotoutumiseen varsinkin EU-tason oikeuskäytännöllä on katsottu olevan vaikutusta.⁶⁴

On esitetty, että hallintolain menettelysäännöksillä on verotusmenettelyssä vain harvoin välitöntä vaikutusta, koska pääsääntöisesti verotusasioissa sovellettavista hallintoperiaatteista on säädetty verolainsäädännössä.⁶⁵ Onkin totta, ettei hallintolain sääntelyä usein sovelleta suoraan verotusmenettelyssä. Periaatteet on kuitenkin käytännössä sisällytetty verolainsäädännön menettelysäännöksiin. Tämän vuoksi hallintolain mukaiset hyvän hallinnon periaatteet on perusteltua käydä läpi tutustuttaessa verotusmenettelyssä sovellettavan oikeusturvan kokonaisuuteen. Niiden kautta voidaan kootusti esitellä periaatepohja, johon myös muodollinen verolainsäädäntö perustuu. Tämän lisäksi on huomioitava, ettei yleisiä menettelyssä sovellettavia periaatteita koskevaa sääntelyä löydy kattavasti verolainsäädännöstä. Periaatteita koskien hallintolain säännösten merkitys on näin ollen suuri myös verotusmenettelyn saralla.⁶⁶

⁶³ Rabinä-Myrsky-Myllymäki (2017), s. 48, Mäenpää (2017), s. 144.

⁶⁴ Mäenpää (2017), s. 143.

⁶⁵ Wikström – Ossa – Urpilainen (2015), luku 2.1.

⁶⁶ Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 47.

2.3.2 Yhdenvertaisuus hallinnossa

Hallintolain 6 §:n mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti. Säännös vastaa perustuslain yhdenvertaisuussäännöstä.⁶⁷ Säännös asettaa hallinto-
viranomaiselle velvollisuuden huolehtia yksilöiden tasapuolisesta kohtelusta hallinnossa. Viranomaisen tulee huomioida vain lakiin perustuvia yksilöitä toisistaan erottavia tekijöitä toiminnassaan. Hallinnossa asioiville säännös toimii vastaavasti takeena siitä, että ne voivat luottaa saavansa yhdenvertaista palvelua.⁶⁸

Viranomaisella tarkoitetaan säännöksessä viranomaisia yleisesti. Se soveltuu lähtökohtaisesti kaikkeen viranomaistoimintaan. Myöskään hallintopäätöksen kohteella ei ole periaatteen soveltumisen kannalta merkitystä. Kyseessä voi olla niin luonnollinen kuin oikeushenkilö.⁶⁹

Merkittäväksi kysymykseksi yhdenvertaisuussäännöksen tulkinnan kannalta muodostuu se, mitä tasapuolinen toiminta käytännössä tarkoittaa. Hallinnossa asioivien tarpeet ja olosuhteet poikkeavat toisistaan suuresti, joten myös eri hallinnonkäyttötilanteet poikkeavat luonnollisesti toisistaan. Hallintolain esitöiden mukaan säännöksen tarkoitus on turvata hallinnossa asioiville yhtäläiset mahdollisuudet asioidensa hoitamiseen ja oikeuksiensa valvomiseen.⁷⁰ Tämä tarkoittaa, että käytännön olosuhteissa viranomaisen ratkaisutoiminnan pitäisi aina olla toisiaan vastaavissa asioissa samansisältöistä. Poikkeaville tulkinnoille ja ratkaisuille pitäisi aina olla olemassa perusteltu syy.⁷¹

Tasapuolinen kohtelu ei tarkoita, että hallintoviranomaisten tulisi toimia samalla tavalla myös toisistaan poikkeavissa hallintotoimissaan. Kyse on eri hallinnonkäyttötilanteiden tunnistamisesta. Jos tilanteet ovat toisiaan vastaavia niin olosuhteiden kuin asianosaistenkin osalta, myös asianosaisten kohtelun tulee olla yhdenmukaista. Viranomaisen on siis oltava toiminnassaan johdonmukainen.⁷² Mikäli esimerkiksi yhdelle henkilölle annetaan sairauden perusteella lisääaikaa veroilmoituksen jättämiseen, tulisi yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti sama lisääaika myöntää kaikille vastaavalla tavalla sairaudesta kärsiville.

⁶⁷ HE 72/2002, s.59.

⁶⁸ On tosin huomioitava, että lähtökohtaisesti ns. positiivinen erityiskohtelu ei ole yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista. Tällöin erottelun perusteena on kuitenkin oltava tietyn ryhmän aseman ja olosuhteiden parantaminen tasa-arvon turvaamisen näkökulmasta. Ks. HE 72/2002, s.59.

⁶⁹ Mäenpää (2017), s. 147.

⁷⁰ Rabinä-Myrsky-Myllymäki (2017), s. 50.

⁷¹ HE 72/2002, s.59.

⁷² Mäenpää (2017), s.153.

Aina ei ole täysin yksinkertaista määritellä, milloin hallintopäätösten olosuhteet vastaavat toisiaan niin, että niitä koskevan menettelyn tulisi olla saman sisältöistä. Viranomaisen tulisi olla objektiivinen arvioidessaan, vastaavatko yksittäisten tapausten olosuhteet toisiaan. Hallinnon kohteiden toisistaan poikkeavalle kohtelulle tulisi aina olla olemassa yleisesti hyväksyttävät perusteet. Mielivaltaisuus tai syrjintä ei ole tapausten yhdenmukaisuuden tulkinnassa sen hyväksytympää kuin käytännön hallintotoiminnassakaan.⁷³

Verotusmenettelyn näkökulmasta yhdenvertaisuusperiaatteen merkitys on, että verotuspäätökset tulee kaikissa tapauksissa käsitellä samoin perustein ja samoja arvoja soveltaen. Periaatteen soveltaminen tukee verotuspäätösten ennustettavuutta.⁷⁴ Esimerkiksi toisiaan vastaavien hankintojen arvonlisäveron vähennyskelpoisuutta tulisi käsitellä johdonmukaisesti. Monet verolainsäädännön käsitteet ovat sisällöltään väljiä ja tulkittavissa eri tavoin. Yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti käsitteitä koskevien tulkintojen tulisi olla johdonmukaisia. Verovelvollisten tulee pystyä luottamaan siihen, että verotuspäätöksiä tehdään samoja perusteita soveltaen verovelvollisesta riippumatta.⁷⁵

Yhdenvertaisuusperiaatetta tulee noudattaa myös verotusmenettelyä koskevissa tulkintatilanteissa. Esimerkiksi muutoksenhakumenettelyssä sovellettavien määräaikojen ja vaatimusten tulisi olla yhdenmukaisia verovelvollisesta riippumatta. Mikäli ne jostain syystä eroavat verovelvollisten välillä, tulisi erolle olla olemassa hyväksyttävä peruste. Periaate toteuttaa perustuslain oikeusturvavaatimusta viranomaistoimintaa yhdenmukaistavan, ohjaavan vaikutuksensa kautta.⁷⁶

Verovelvollisella on mahdollisuus vedota hallintolain yhdenvertaisuussäätelyyn, mikäli se olettaa, että viranomainen on toiminut sääntelyn vastaisesti. Käytännössä tilanteet tällaiset tilanteet ovat harvinaisia. Muun muassa verotuksen salassapitosäännösten vaikutuksen vuoksi verovelvolliset ovat harvoin tietoisia toisiaan koskevista verotuspäätöksistä. Verovelvollisilla on näin harvoin sellaista vertailumateriaalia, jonka pohjalta yhdenvertaisuusperiaatteen noudattamista olisi mahdollista arvioida.⁷⁷

⁷³ Mäenpää (2017), s.148 - 149.

⁷⁴ Puronen (2010), s. 85.

⁷⁵ Huomionarvoista on kuitenkin se, ettei viranomaisen toimintaa voida pitää yhdenvertaisuusperiaatteen vastaisena, mikäli lainsäädäntö asettaa yksilöt eri asemaan toisiinsa nähden. Tarkastelun kohteena ovat siis yksinomaan viranomaisen oman harkinnan alaiset päätökset. Ks. Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 50.

⁷⁶ Puronen (2010), s. 87.

⁷⁷ Puronen (2010), s. 87.

2.3.3 Tarkoitussidonnaisuus

Hallintolain 6 §:än mukaan viranomaisen on käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Toisin sanoen viranomaisen toiminnan on pyrittävä laissa säädetyn tehtävän suorittamiseen tai päämäärän saavuttamiseen. Viranomaisen ei tule käyttää toimivaltaansa muuhun kuin sen lainmukaisia päämääriä toteuttavaan tarkoitukseen.⁷⁸

Viranomainen käyttää toimivaltaansa silloin, kun se tekee asemaansa perustuvia päätöksiä ja muita harkinnanalaisia toimenpiteitä. Tarkoitussidonnaisuuden periaatteen mukaisesti viranomaisen pitäisi toimissaan pidättäytyä käyttämästä asemaansa tarkoituksiin, joihin sitä ei ole tarkoitettu. Viranomaisen toimien tarkoitussidonnaisuus käy ilmi siitä, vastaavatko viranomaisen toimilleen esittämät perusteet sen toiminnalle laissa säädettyjen perusteiden, tai sovellettavien säännösten sisällön toteutumista.⁷⁹

Esimerkiksi Verohallinnolle on osoitettu lainsäädännössä joukko tehtäviä, joiden toteuttaminen on veroviranomaisena sen vastuulla.⁸⁰ Sen lakisääteisiä tehtäviä ovat esimerkiksi verotuksen toimittaminen ja verovalvonta. Verohallinto käyttää toimivaltaansa tarkoitussidonnaisuusperiaatteen mukaisesti hyväksyttävällä tavalla silloin, kun sen toimenpiteet, perustuvat sille lainsäädännössä asetettujen tehtävien suorittamiseen. Tarkoitussidonnaisuutta noudattaen veroviranomainen voi esimerkiksi vaatia verovelvolliselta lisäselvityksiä verotusta toimittaakseen tai verovalvontaa suorittaakseen. Sen sijaan veroviranomainen ei voi pyytää selvityksiä, elleivät ne liity Verohallinnon lakisääteisten tehtävien toteuttamiseen.

Tarkoitussidonnaisuus tarkoittaa myös sitä, ettei viranomainen saa väärinkäyttää toimivaltaansa. Toimivaltaa ei saa käyttää esimerkiksi hallinnon kohteena olevien yksilöiden painostamiseen tai virkamiehen yksityisen taloudellisen edun ajamiseen. On tärkeää ymmärtää, että tarkoitussidonnaisuuden periaate rajaa viranomaisen toimivallan laissa tarkoitettujen tehtävien täyttämiseen. Sillä, mikä muu kuin laissa mainittu peruste viranomaisen toiminnalla on ollut, ei ole merkitystä tarkoitussidonnaisuuden toteutumisen

⁷⁸ HE 72/2002, s. 60.

⁷⁹ Mäenpää (2017), s. 157.

⁸⁰ Laki Verohallinnosta 2 §:

”Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään.

Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä.

Verohallinnon tulee suorittaa ne selvitys-, kokeilu-, seuranta- ja suunnittelutehtävät sekä muut tehtävät, jotka valtiovarainministeriö sille antaa tai jotka sille erikseen säädetään taikka määrätään.”.

näkökulmasta. Myös perusteettomat toimenpiteet ovat tarkoitussidonnaisuusperiaatteen vastaisia.⁸¹

On esitetty, että tarkoitussidonnaisuusperiaatteen merkitys oikeusturvan toteutumiseen verotuksessa käytännössä vähäinen.⁸² Tämä on hieman yksinkertaistava näkemys asiasta. Tarkoitussidonnaisuusperiaatteen toteutuminen on huomioitava verotuksessakin erityisesti menettelykysymyksissä. Veroviranomainen ei voi harkintavaltansaakaan rajoissa vaatia verovelvolliselta sellaisia toimenpiteitä, jotka eivät liity veroviranomaiselle asetetun verotustehtävän toteuttamiseen. Yhtä lailla veroviranomainen ei myöskään voi esimerkiksi laiminlyödä sellaisen menettelyn noudattamista, joka johtaisi veroviranomaisen tavoitteiden toteutumiseen.⁸³ Viranomaisen lainmukainen toiminta on oikeusturvan toteutumisen kulmakiviä. Tarkoitussidonnaisuusperiaatteella on myös verotuksessa ilmenevä oikeusturvavaikutus siltä osin, että se ohjaa Verohallintoa toimimaan lainmukaisia tarkoituksia noudattaen.

2.3.4 Puolueettomuus

Myös vaatimus viranomaisen toimien puolueettomuudesta sisältyy HL 6 §:n. Vaatimus vastaa hallinto-oikeudellisen objektiviteettiperiaatteen sisältöä. Periaatteen mukaan hallintotoiminta ei saa perustua epäasiallisiin perusteisiin tai muihin hallinnolle vieraisiin perusteisiin. Esimerkkejä epäasiallisista ja muista hallinnolle vieraista perusteista ovat ystävien suosiminen, henkilökohtaisen hyödyn tavoittelu ja julkisyhteisön taloudellisen edun tavoittelu. Pääsääntöisesti viranomaisen toiminnan ja päätöksenteon on oltava periaatteen mukaan puolueetonta ja objektiivisesti perusteltavissa olevaa.⁸⁴

Kirjallisuudessa puolueettomuusperiaate on tulkittu myös vaatimukseksi viranomaisen toiminnan riippumattomuudesta. Vaatimuksen mukaan viranomaisen toiminnan on oltava itsenäistä, erityisesti suhteessa ulkopuolisiin vaikutusyrityksiin.⁸⁵ Toisin sanoen minäkään ulkopuolisen tahon esittämien kantojen tai ehdotusten ei tulisi antaa vaikuttaa viranomaisen tekemiin ratkaisuihin.

⁸¹ Mäenpää (2017), s. 158.

⁸² Ks. Puronen (2010), s. 89.

⁸³ Mäenpää (2017), s. 157. Mäenpää käsittelee aihetta hallintolain näkökulmasta. Mielestäni periaate soveltuu myös verotusmenettelyyn. Mikäli veroviranomaisen tehtävien toimeenpanon kannalta merkittävää menettelyä laiminlyödään, voidaan kyseessä katsoa olevan tarkoitussidonnaisuusperiaatteen laiminlyönti.

⁸⁴ HE 72/2002, s. 60.

⁸⁵ Mäenpää (2017), s. 159.

Puolueettomuusperiaatteella on juuret EU:n perusoikeussäätelyssä. EU:n perusoikeus-sopimuksen 41 artiklan mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsiteltyä puolueetto-masti Unionin toimielimissä. Vaikka säännös koskee nimenomaisesti vain EU:n toimi-elinten harjoittamaa hallintotoimintaa, on sillä katsottu olevan myös kansallisia viran-omaisia ohjaava vaikutus.⁸⁶

Periaatteen merkittävänä päämääränä on pidetty sitä, että se turvaa yleistä luottamusta hallinnon tasapuolisuuteen ja puolueettomuuteen.⁸⁷ Viranomaiselta tulee käyttää toimi-valtaansa niin, ettei sen toiminnan pohjalta voida edes epäillä tämän tasapuolisuutta ja puolueettomuutta. Ilmeisimmät tilanteet, joissa virkamiehen puolueettomuus voidaan asettaa epäilyksenalaiseksi, on määritelty muun muassa hallintolain 27-30 §:n esteelli-syyspykälissä. Erityisesti lain 28 §:ssä on määritelty esimerkkejä tilanteista, joissa virkamiehen tulisi pidättäytyä asian käsittelystä. Tilanteet liittyvät pääasiallisesti ta-pauksiin, joissa viranomaisella tai tämän läheisellä on intressi. Tämä ei kuitenkaan tar-koita, etteikö mikä vain puolueettomuutta vaarantava syy voisi tehdä viranomaisesta es-teellisen. Harkinnan on tältä osin oltava aina tapauskohtaista.

Verolainsäädäntöön periaate on sisällytetty omana säännöksenään. VML 26 §:n 1 mo-mentin ja OVML 5 §:n mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa on otettava huomioon veronsaajien ja verovelvollisten edut tasapuolisesti. Säännös korostaa Verohallinnon roolia puolueettomana ratkaisijana veronsaajien ja ve-rovelvollisen välisissä verotusasioissa⁸⁸.

Verolainsäädännön ja hallintolain näkökulmat objektiviteettiperiaatetta koskien poikkeav-at toisistaan. Hallintolain säännös sääntelee erityisesti viranomaisen soveltamien pe-rusteiden hyväksyttävyyttä, kun taas VML:n säännös keskittyy erityisesti veroviran-omaisen riippumattomuuden takaamiseen. Tältä osin on katsottava, että säännökset ovat verotusmenettelyssä luonteeltaan toisiaan täydentäviä. Viranomaisen on oltava ensisijai-sesti ratkaisuisaan puolueeton. Tämän lisäksi myös hallintolain päätöksen perustetta koskevat vaatimukset sitovat veroviranomaista.

Periaatteen toteuttaminen vaatii virkamieheltä itsenäistä toimivaltansa käyttöä, sekä pi-dättäytymistä sellaisten asioiden käsittelystä, joissa sen puolueettomuus ei ole kiistaton-ta. Osaltaan tämä vaatii sitä, ettei viranomainen anna ulkoiselle vaikuttamiselle merki-

⁸⁶ Mäenpää (2017), s. 98.

⁸⁷ Mäenpää (2017), s. 159..

⁸⁸ Puronen (2010), s. 90.

tystä hallintotoimenpiteissään. Toimenpiteet tulisi suorittaa samojen kriteerien mukaan riippumatta siitä, kuka niiden kohteena on. Virkamiehen tulee myös aktiivisesti huomioida tilanteet, joissa sen puolueettomuutta voitaisiin epäillä. Virkamiehen tulee näissä tilanteissa pidättäytyä asian käsittelystä.

2.3.5 Suhteellisuusperiaate

Viranomaisen toimien on oltava hallintolain 6 §:n mukaan oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Säännös noudattaa suhteellisuusperiaatteena tunnetun oikeusperiaatteen sisältöä. Suhteellisuusperiaatteen mukaan viranomaisen toimenpiteiden on oltava asianmukaisia, tarpeellisia ja oikein mitoitettuja hallintotoiminnan päämäärien näkökulmasta tarkasteltuna. Käytännössä viranomaisen ei tulisi tehdä muita kuin sellaisia toimenpiteitä, jotka ovat sen päämäärien täyttymisen kannalta välttämättömiä.⁸⁹

Suhteellisuusperiaatteen soveltamisessa on kyse erityisesti hallintotoimen kohteen näkökulman huomioimisesta. Kaikkien viranomaisen toimien on oltava välttämättömiä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Yhtä lailla myös viranomaisen hallinnon kohteilta vaatimien toimien on oltava tarpeellisia ja välttämättömiä hallintotoiminnan päämäärien näkökulmasta. Hallinnon kohteelta voidaan esimerkiksi verotusasiaa käsiteltäessä vaatia vain kyseisen asian ratkaisemisen kannalta tarpeellisia selvityksiä.⁹⁰

Toimien tarpeellisuutta on tarkasteltava erityisesti hallinnon kohteen näkökulmasta. Ei riitä, että toimet ovat yksinomaan hallinnon näkökulmasta asianmukaisia ja tarpeellisia, vaan on tarkasteltava niiden objektiivista asianmukaisuutta.⁹¹ Tämän lisäksi on myös arvioitava toimien suhteellisuutta. Niiden ei tule esimerkiksi sisältää enempää hallinnon kohteen oikeuksia rajoittavia tai tälle muuten haitallisia toimenpiteitä, kuin lainmukaisen päämäärien saavuttamiseksi on välttämätöntä⁹².

Viranomaisen tulee suhteuttaa toimenpiteensä toteutettavaan päämäärään. Esimerkiksi verovalvonnassa määrätään veronkorotuksia tilanteissa, joissa verovelvollinen ei toimita veroviranomaiselle pyydettyjä asiakirjoja. Veronkorotus voi olla suhteellisuusperiaatteen mukaisesti hyvinkin suuri, mikäli se liittyy esimerkiksi euromääräisesti suureen veronmääräämiseen tai siihen liittyvien lisätietojen saamiseen. Mikäli laiminlyönti koskee kuitenkin esimerkiksi muodollisia puutteita, kuten hakemuksista tai toimitetuista selvi-

⁸⁹ HE 72/2002, s. 60.

⁹⁰ HE 72/2002, s. 60.

⁹¹ Puronen (2010), s. 91.

⁹² Mäenpää (2017), s. 161 - 162.

tyksistä puuttuvaa allekirjoituksia, ei suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tule välttämättä määrätä veronkorotusta lainkaan.

On aina veroviranomaisen vastuulla, että sen toimet ovat objektiivisesti katsottuna oikeassa suhteessa viranomaiselle asetettuihin päämääriin nähden. Toisaalta sitä, milloin toimet ovat oikeassa suhteessa päämääräänsä nähden, on hankala määritellä objektiivisesti. Pohjimmiltaan kyse on aina virkamiestason harkinnasta. Tämän takia periaatteen käytännön vaikutusta verotuksen oikeusturvan näkökulmasta on pidetty vähäisenä. On katsottu, että periaatteen sisällön täsmentymättömyyden vuoksi sille on hankala antaa merkittävää asemaa.⁹³

2.3.6 Luottamuksensuoja

Hallintolain 6 §:n mukaan viranomaisen on myös suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Säännöksellä on vahvistettu lakiin luottamuksensuojaperiaatteen sisältö. Luottamuksensuojaperiaatteen merkitys on ensisijaisesti suojata yksilön asemaa julkista valtaa vastaan. Periaatteen mukaan yksilön on pystyttävä luottamaan viranomaisen toiminnan oikeasisältöisyyteen ja virheettömyyteen. Samoin yksilön on voitava luottaa, että viranomaisen päätökset ovat luonteeltaan pysyviä.⁹⁴

Käytännön tasolla oikeuden soveltamisessa on harkittava, millä edellytyksillä yksilön tulee voida luottaa viranomaisen päätösten pysyvyyteen ja miltä osin päätökset on suojattu jälkikäteisiltä muutoksilta. Käytännössä periaate rajoittaa viranomaisen mahdollisuuksia peruuttaa päätöksiään ja muuttaa niitä jälkikäteisesti. Se myös rajoittaa yleisesti viranomaisen mahdollisuuksia muuttaa päätöksiään yksipuolisesti hallinnon kohteelle haitallisella tavalla.⁹⁵

Luottamuksensuojaperiaate on hallintolain säännöksessä rajattu koskemaan oikeusjärjestelmän perusteella suojattuja odotuksia. Tällä tarkoitetaan, sellaisia odotuksia, jotka perustuvat lainsäädäntöön, Suomen oikeusjärjestelmän pohjana toimiviin yleisiin oikeusperiaatteisiin, tai Suomea sitoviin kansainvälisiin sopimuksiin. Luottamuksensuojaa ei ole tarkoitettu ulottumaan tilanteisiin, joissa hallinnon kohde toimii lainvastaisesti, tai joissa oikeustilan muutos on ollut ennakoitavissa. Lisäksi luottamuksensuojan soveltaminen edellyttää, että viranomaisen toimenpiteensä pohjana käyttämät, asianomaisen toimittamat tiedot eivät ole olleet virheellisiä tai puutteellisia. Tältä osin periaatteen so-

⁹³ Puronen (2010), s. 92.

⁹⁴ HE 72/2002, s. 60.

⁹⁵ HE 72/2002, s. 60 - 61.

veltuminen edellyttää myös hallinnon kohteelta huolellista ja vilpittöntä toimintaa. Hallintolain esitöiden mukaan luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisessa on aina viime kädessä arvioitava yksilön luottamuksensuojan merkitystä suhteessa yleiseen etuun.⁹⁶

Luottamuksensuojaperiaate on määritelty kattavasti myös verolainsäädännössä. Luottamuksensuojaa koskevat säännökset ovat olleet verolainsäädännössä jo ennen kuin ne sisällytettiin hallintolakiin.⁹⁷ Ne löytyvät sekä verotusmenettelylaista⁹⁸ että oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä säädetystä laista (OVML).⁹⁹ Säädösten soveltamisalaan kuuluu suurin osa Suomessa kannettavista verolajeista, joten luottamuksensuoja on erityislainsäädännön tasolla säädetty sovellettavaksi useimmissa verolajeissa. VML:n ja OVML:n luottamuksensuojasäännökset ovat sisällöltään yhteneväiset, joten periaatteen sisällön ei tulisi vaihdella verolajien välillä.

Verotusmenettelyä koskevassa lainsäädännössä luottamuksensuojaperiaate on määritelty erityisesti suhteessa viranomaisen oman toiminnan aikaansaamaan luottamuksensuojaan. VML 26 §:n 2 momentin ja OVML 6 §:n 1 momentin säännösten mukaan tulkinnanvarainen asia on aina ratkaistava verovelvollisen eduksi, mikäli tämä on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai tämän antamien ohjeiden mukaisesti. Luottamuksensuojan perustana toimivat odotukset on verolainsäädännössä yksilöity viranomaisen omaksuman käytännön ja nimenomaisten neuvojen luomiin odotuksiin. Säännös tulee nähdä hallintolain luottamuksensuojasäännökseen nähden täydentävänä. Hallintolain säännöksen mukaiset lainsäädännön ja oikeuskäytännön perusteella syntyneet odotukset tulee sisällyttää luottamuksensuojan piiriin myös verotusmenettelyssä.

Luottamuksensuojaperiaate velvoittaa viranomaisen olemaan toimenpiteissään johdonmukainen. Sen tulee noudattaa tekemiensä päätösten, sitoumusten ja lupauksen sisältöä.¹⁰⁰ Hallinnossa asioivien ja hallinnon kohteena olevien tulee pystyä luottamaan siihen, ettei viranomainen voi ilman nimenomaista toimivaltaa puuttua niiden voimassaoleviin oikeussuhteisiin.¹⁰¹ Periaatteen tarkoitus on huolehtia siitä, että viranomainen ei

⁹⁶ HE 72/2002, s. 61.

⁹⁷ Puronen (2010), s. 93.

⁹⁸ VML 26.2 §: ”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.”.

⁹⁹ OVML 6.1 §: ”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos erityisestä syystä ei muuta johdu.”.

¹⁰⁰ Mäenpää (2017), s. 167.

¹⁰¹ Mäenpää (2017), s. 168.

perusteetta ja negatiivisesti puutu yksilölle jo tehtyjen hallintotoimien sisältöön ja tulkintoihin. Tätä ei kuitenkaan tule tulkita niin, että luottamuksensuojaperiaatteen perusteella mikä tahansa hallintopäätös on asemaltaan sellainen, ettei siihen enää voida viranomaisen toimesta puuttua¹⁰².

Hallintolain säännöksessä on mainittu myös edellytykset sille, missä tapauksissa luottamuksensuoja tulee sovellettavaksi. On ilmeistä, että luottamuksensuojan soveltamiseksi hallinnon kohteelle on tullut muodostua perustellut odotukset viranomaisen toiminnasta, esimerkiksi viranomaisen omien toimien tai lainsäädännön perusteella. On kuitenkin huomioitava, että vaikka perustellut odotukset ovat olleet olemassa, on myös hallintotoimessa asianomaisen toimittava vilpittömässä mielessä.¹⁰³

2.3.7 Periaatteiden rooli oikeusturvan toteutumisessa

Hyvän hallinnon periaatteet ohjaavat viranomaisen toimintaa. Ne sääntelevät sitä, miten viranomainen voi käyttää toimivaltaansa, ja millaisin perustein se voi tehdä päätöksiä. Suurin osa periaatteista perustuu joko suoraan perustuslaissa säädettyihin perusoikeuksiin, tai vähintään tukee niiden toteutumista käytännön hallintomenettelyssä.

Hallinto- ja verolainsäädännön mukaisten hyvän hallinnon periaatteiden rooli on perusoikeussäätelyä konkretisoiva. Perusoikeudet ovat itsenäisesti sitovaa oikeutta, ja niitä tulee soveltaa kaikessa hallintotoiminnassa. Hyvän hallinnon periaatteita koskevien säännösten avulla hallintomenettelyyn on kohdistettu perusoikeussäätelyn sisältö siltä osin, kuin se tulisi huomioida hallintovirkamiesten harkintavallan käytössä

Perusoikeudet antavat lainsäädännölle arvoperustan, jota lainsäädännön sisällön tulee toteuttaa. Hyvän hallinnon periaatteilla on vastaava suhde käytännön hallintotoimenpiteisiin. Ne ohjaavat hallintoviranomaisia toimimaan käytännön hallintotilanteissa soveltuvan perusoikeussäätelyn mukaisesti. Hyvän hallinnon periaatteet asettavat viranomaistoiminnalle säännösten, jota noudattamalla toiminta on perusoikeuksien mukaista.

Hyvän hallinnon periaatteilla on välitön merkitys oikeusturvan toteutumisen kannalta. Ne takaavat, että viranomaistoiminta on perustuslain oikeusturvasäännösten mukaista siltä osin, kuin kyse on niin sanotusti preventiivisestä¹⁰⁴, tai muodollisesta oikeusturvas-
ta. Näillä termeillä viitataan pääsääntöisesti ennen hallintotoimea toteutettaviin, päätök-

¹⁰² Mäenpää (2017), s. 169.

¹⁰³ Mäenpää (2017), s. 170 - 171.

¹⁰⁴ Puronen, (2010), s.31.

sen oikeellisuuteen vaikuttaviin toimiin ja toimintatapoihin, joita viranomaisen tulisi yleisesti toiminnassaan soveltaa. Näitä ovat muun muassa viranomaisen ratkaisujen enustettavuus ja verovelvollisten yhdenmukaisuus. Kyse on pohjimmiltaan hallintotoiminnan yhdenmukaisuudesta. Hyvän hallinnon periaatteet tukevat yhdenmukaisuutta, ja täten pitävät myös suurelta osin huolen muodollisen oikeusturvan toteutumisesta hallintotoiminnassa.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Puronen, (2010), s.7.

3 OIKEUSTURVAN MÄÄRITTELY KANSAINVÄLISESSÄ OIKEUDESSA

3.1 Muutoksenhakumenettely osana oikeusturvaa

On esitetty, että verotuksen piirissä verovelvollisen oikeusturva toteutuu pääsääntöisesti muutoksenhakumenettelyn kautta. Näkemystä voidaan kritisoida, sillä esimerkiksi hallinnon oikeusperiaatteiden mukainen verotusmenettely toteuttaa oikeusturvaa ennaltaehkäisevästi todennäköisesti muutoksenhakumenettelyä lukuisammissa tapauksissa.¹⁰⁶ Väite ei kuitenkaan ole täysin perusteeton. Muutoksenhakumenettelyn merkityksen ymmärtääkseen on tunnettava niin sanottujen yleisten ja erityisten oikeusturvakeinojen luonteiden väliset erot.

Tavanomaisesti oikeusturva toteutuu säännönmukaisesti osana lainsäädännön mukaista verotusmenettelyä. Tällöin kyse on niin sanotusta yleisestä oikeusturvasta. Useimmissa verotusasioissa oikeusturva toteutuu oikeansisältöisen verotusmenettelyn myötä. Tällöin oikeusturvan toteutuminen ei vaadi erityisiä toimenpiteitä veroviranomaisen tai verovelvollisen osalta, vaan tapahtuu ikään kuin luonnostaan. Täten sen toteutumiseen ei myöskään kiinnitetä nimenomaista huomiota.¹⁰⁷

Kaikissa tapauksissa yleinen oikeusturva ei yksinään riitä verovelvollisen aineellisen oikeusturvan toteutumiseen. Vaikka viranomainen olisi menetellyt lainsäädännön näkökulmasta täysin oikein, tapaukseen on voinut liittyä muun muassa ristiriitaista aineellisten seikkojen tulkintaa. Myös veroviranomaisen toiminta voi olla luonteeltaan sellaista, ettei se takaa verovelvollisen oikeusturvaa. Näissä tapauksissa oikeusturvan toteutuminen vaatii erityisiä toimenpiteitä. Toimenpiteistä tavanomaisin on muutoksenhakumenettely.

Muutoksenhakumenettelyn soveltaminen vaatii verovelvolliselta tai veronsaajalta aktiivisia toimenpiteitä¹⁰⁸. Se on asianosaisille tietoista ja näkyvää toimintaa. Muutoksenhakumenettelyssä oikeusturvan toteuttaminen on havaittavampaa ja konkreettisempaa kuin oikeusturvan toteutuessa yleisesti menettelyn kautta. Tämän takia oikeusturvan toteutuminen voidaan joissain olosuhteissa samaistaa pelkästään muutoksenhakumenettelyyn.

¹⁰⁶ Puronen (2010), s. 5.

¹⁰⁷ Puronen (2010), s.31.

¹⁰⁸ Puronen (2010), s.31.

Yleisesti oikeusturva toteutuu esimerkiksi veroviranomaisen toiminnan ennustettavuuden ja yhdenvertaisuuden, sekä muiden menettelyssä sovellettavien periaatteiden avulla. Menettelylliset periaatteet ylläpitävät verotusmenettelyn oikeusvarmuutta.¹⁰⁹ Oikeusvarmuuden toteutuessa verovelvollinen voi luottaa veroviranomaisen toiminnan oikeudenmukaisuuteen ja johdonmukaisuuteen.

Yleisen ja erityisen oikeusturvan sisältöä voidaan esittää tulkitsemalla niiden suhdetta kansalaisen oikeusturvasta säättävän PeL 21 §:n säännöksiin. Yleinen oikeusturva takaa verovelvolliselle lainkohdan ensimmäisessä momentissa säädetyn oikeuden asianmukaiseen viranomaiskäsittelyyn tavalla, jolla myös lainkohdan toisen momentin mukaiset hyvän hallinnon takeet toteutuvat. Erityisin oikeusturvakeinoin verovelvolliselle taas on taattu lainkohdan ensimmäisen momentin mukainen oikeus saada itseään koskeva päätös lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

Erityisenä oikeusturvakeinona muutoksenhakumenettelyn päämäärä on antaa verovelvolliselle mahdollisuus saada itseään koskevien verotuspäätösten sisältö lainkäyttöelimen arvioitavaksi. Menettelyn tarkoituksena on turvata PeL 21 §:n toteutuminen verotusmenettelyssä.¹¹⁰ Tutkittaessa sitä, täyttääkö muutoksenhakumenettely tämän tavoitteensa, on kiinnitettävä huomio perustuslaissa määritellyn oikeusturvan tosiasialliseen sisältöön.

Perustuslain 21 §:n oikeusturvasääntely on monilta osin tulkinnanvaraista. Oikeusturvasäännöksiä koskevien esitöiden perusteella tulkinnanvaraisuus on harkittua. Kotimainen oikeusturvasääntely perustuu välittömästi EIS:n 6 artiklan oikeusturvasäännöksiin, jotka ovat sisällöltään melko yleisluonteisia. Perustuslain oikeusturvasäännökset ovat pääosin tulkinnanvaraisia niissä kysymyksissä, joihin ihmisoikeussopimuksen tekstistäkään ei voida johtaa suoria ratkaisuja. Näin on edesautettu sitä, että esimerkiksi EIT:n oikeuskäytännön vaikutus perustuslain tulkintaan vastaa sen vaikutusta EIS:n tulkintaan.¹¹¹

Käytännössä perustuslain mukainen oikeusturvan käsite vastaa Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukaista oikeusturvaa. Koska perustuslaki on oikeusturvan osalta tulkinnanvarainen, voidaan käsitteen tutkinnassa huomioida myös EIS:n oikeusturvasääntely

¹⁰⁹ Äimä (2011), s. 101.

¹¹⁰ Esimerkiksi OVML:ää koskevissa esitöissä viitataan muutoksenhakumenettelyyn PeL 21 §:n säännösten mukaista oikeusturvaa toteuttavana lainsäädäntönä. Ks. HE 29/2016, s.272 - 273.

¹¹¹ HE 309/1993, s. 72 - 74

ja sitä tarkentava oikeuskäytäntö. Näiden avulla on mahdollista saada täsmennetty käsitys oikeusturvan käsitteen sisällöstä.

3.2 Oikeusturva Euroopan ihmisoikeussopimuksessa

3.2.1 Oikeusturvan määrittely Euroopan ihmisoikeussopimuksessa

Euroopan ihmisoikeussopimuksen artiklat 6 ja 13 sisältävät oikeusturvaa määritteleviä säännöksiä. Kuudennessa artiklassa on säädetty yksilön oikeudesta oikeudenkäyntiin, sekä esitetty kriteerejä tuomioistuimen toiminnalle ja sille, missä asioissa oikeusturva on taattava. 13 artikla taas vaatii jäsenvaltioita takaamaan yksilölle tehokkaan oikeussuojakeinon tilanteissa, joissa ihmisoikeussopimuksen takaamia oikeuksia on loukattu. Säännöksillä on tiivis yhteys. 13 artiklan määrittelemä oikeussuojavaatimus täydentää sopimuksen artikloissa 2-12 määriteltyjä erityisiä oikeuksia. Oikeussuojavaatimuksen avulla erityisten oikeuksien toteutumiseen on liitetty vaatimus niihin liittyvästä tehokasta oikeusturvasta.¹¹²

Ihmisoikeussopimuksen 13 artiklan takaama oikeussuoja on EIS:n mukaisille oikeuksille taatun oikeussuojan vähimmäistaso. Sopimuksen 6 artiklan oikeusturvasäännös on määritellyt oikeussuojaan liittyviä vaatimuksia 13 artiklaa yksityiskohtaisemmalla tasolla. Tämän vuoksi 13 artiklan merkitys on yleisen oikeusturvan määrittelyssä pieni. Pääasiassa sen sääntely sisältyy 6 artiklan yksityiskohtaisempaan sääntelyyn.¹¹³

Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukainen oikeusturvan käsite on täten johdettava sopimuksen 6 artiklan sanamuodosta ja tulkinnasta. Artikla takaa yksilölle oikeuden tuomioistuinmenettelyyn ja oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin rikosasioissa, sekä asioissa, jotka koskevat yksilön oikeuksia ja velvollisuuksia. Tältä osin on huomioitava tämän tutkimuksen kannalta merkittävä seikka liittyen artiklan soveltamiseen verotuskysymyksissä.

Verotusmenettelyn on erikseen vahvistettu jäävän 6 artiklan asettamien oikeusturvavaatimusten soveltamisalan ulkopuolelle EIT:n vuonna 2001 käsittelemässä tapauksessa Ferrazini v. Italia. Tapauksella EIT linjasi, etteivät verolainsäädännön perusteella määrättyt velvoitteet liity 6 artiklassa tarkoitettulla tavalla yksilön yksityisiin oikeuksiin ja vel-

¹¹² Pellonpää ym. (2018), s. 967.

¹¹³ Pellonpää ym. (2018), s. 970. Poikkeuksena voidaan esittää oikeudenkäynnin kestoja koskevat kysymykset, joissa 13 artiklalla on katsottu olevan merkitystä myös 6 artiklan soveltamisalaan kuuluvissa kysymyksissä. Ks. Pellonpää ym. s. 971 - 979.

vollisuuksiin. Kyse on yksilön julkisoikeudellisista velvoitteista, joihin sovelletaan lähtökohtaisesti kansallinen sääntely.¹¹⁴ Vain veronkorotusten on katsottu olevan 6 artiklan soveltamisalan piirissä. Tällöinkään kyse ei kuitenkaan ole yksityisiä oikeuksia ja velvollisuuksia koskevan vaatimuksen täyttymisestä, vaan siitä, että veronkorotukset rinnastetaan rikosasioihin.¹¹⁵

Ihmisoikeussopimus ei edellytä jäsenvaltioita soveltamaan 6 artiklan mukaista oikeusturvaa verotusasioissa. Artiklan sisältö ja tulkinta eivät siis velvoita jäsenvaltioita verotusmenettelyyn liittyvissä kysymyksissä. Tästä huolimatta artiklan oikeusturvasääntelyllä on merkitystä vero-oikeudessa sovellettavan oikeusturvan tulkinnassa. Kotimaista oikeusturvasääntelyä koskevissa esitöissä oikeus 6 artiklan mukaiseen riippumattomaan tuomioistuinkäsittelyyn on ulotettu myös verotuspäätöksiin.¹¹⁶ Suomalaisessa lainlukkinnassa ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan säännöksiä voidaan käyttää täten apuna perustuslain mukaisen oikeusturvan käsitteen tulkinnassa.

3.2.2 Oikeus tuomioistuinkäsittelyyn

Perustuslain 21 § 1 momentti sisältää säännöksen, jonka mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa. Lainkohdan mukaan jokaisella on myös oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskevat päätökset riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäviksi. Lainkohdan säännökset on lisätty kotimaiseen perusoikeussääntelyyn Suomen kansainvälisten oikeusvelvoitteiden takaimiseksi¹¹⁷. Ne perustuvat EIS:n vastaaviin säännöksiin, joita myös tulee käyttää apuna säännösten tulkinnassa.¹¹⁸

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kohdassa taataan jokaiselle oikeus oikeudenkäyntiin ”laillisesti perustetussa, riippumattomassa ja puolueettomassa” tuomioistuimessa. Säännös edellyttää jäsenvaltiota takaamaan yksilölle oikeuden saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskevat päätökset tuomioistuimen arvioitaviksi. Se myös määrittelee ominaisuudet, jotka ainakin ylimmän¹¹⁹ kansallisen tuomioistuimen tulee täyttää, jotta yksilölle taattu oikeus toteutuu. Kansalliseen säännökseen verrattuna ihmisoikeussopimuksessa määritellyt tuomioistuimen kriteerit ovat laajemmat.

¹¹⁴ EIT:n ratkaisu *Ferazzini v. Italia*, kohdat 29 - 31.

¹¹⁵ Pellonpää ym. (2018), s. 573.

¹¹⁶ HE 309/1993, s. 74.

¹¹⁷ HE 309/1993, s. 21.

¹¹⁸ HE 309/1993, s. 39.

¹¹⁹ Pellonpää ym. (2018), s. 590.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan sääntelyn mukaan yksilöllä tulee olla oikeus saada asiansa käsiteltäväksi tuomioistuimessa. Kyseessä on oikeus, jota jäsenvaltio ei voi rajoittaa kuin poikkeustilanteissa. Rajoituksia voidaan tehdä, mikäli niillä on hyväksyttävä päämäärä, ne ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia, eivätkä ne mitätöi yksilön oikeutta oikeudenkäyntiin. Sopimusvaltiot voivat siis rajoittaa oikeutta vain perustelluissa poikkeustilanteissa.¹²⁰

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä esitetyillä tulkinnoin on suuri merkitys harkittaessa sitä, millainen oikeusturvajärjestelmä toteuttaa 6 artiklan mukaisen oikeuden tuomioistuin­käsitte­lyyn. Pääsääntöisesti oikeuden toteutumista koskeva harkinta on oikeuskäytännössä keskittynyt sen määrittämiseen, minkä sisältöisille päätöksille oikeuden mukainen tuomioistuin käsitte­ly on taattava, sekä siihen, millaisen menettelyn katsotaan antavan tarvittavat keinot saada päätös tuomioistuin­käsitte­lyyn. Näistä jälkimmäinen on tämän tutkimuksen kannalta merkittävää tulkintaa

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artikla takaa yksilöille oikeuden saada asiansa tuomioistuimen käsiteltäväksi. Yksilön käytössä olevien keinojen tulee olla tosiasiallisesti sellaisia, että niiden avulla yksilöllä on tehokas mahdollisuus saada asiansa tuomioistuin­käsitte­lyyn.¹²¹ Tulkinta on johdettu muun muassa EIT:n useissa Ranskaa koskevissa tapauksissa noudattamasta linjasta. Tapauksissa on katsottu, ettei yksilölle ole turvattu 6 artiklan mukaista mahdollisuutta tuomioistuin­käsitte­lyyn, jos viranomaisen päätöksistä voitiin valittaa tuomioistuimeen vain osittain.¹²² Valittaminen oli mahdollista ainoastaan siltä osin, olivatko päätökset olleet lainmukaisia. Sen sijaan päätöksillä määrättyjen toimenpiteiden lainmukaisuutta ei ollut mahdollista asettaa tuomioistuimen harkittavaksi.

Pelkkä mahdollisuus valittaa päätösten lainmukaisuudesta ei takaa 6 artiklan mukaista tuomioistuin­käsitte­lyä, mikäli valitus ei voi johtaa päätöksen sisällön oikeellisuuden tehokkaaseen ja tosiasialliseen selvittämiseen. Tuomioistuimen on kyettävä arvioimaan päätösten tosiasiallisen sisällön oikeellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta, ei yksinomaan päätösten muodollista lainmukaisuutta.¹²³

Oikeus tuomioistuin­käsitte­lyyn ei toteudu myöskään silloin, jos yksilö ei kykene tapauskohtaisten olosuhteiden vuoksi käyttämään oikeuttaan. Esimerkiksi liian korkea oi-

¹²⁰ Pellonpää ym. (2018), s. 548.

¹²¹ Pellonpää ym. (2018), s. 548.

¹²² Tulkinta löytyy mm. EIT:n tapauksista Ravon ym. v. Ranska vuodelta 2008, Société Canal Plus ym. v. Ranska vuodelta 2010 ja Compagnie des Gaz de Pétrole Primagaz v. Ranska vuodelta 2010.

¹²³ Ks. Pellonpää ym. (2018), s. 548 - 549.

oikeudenkäyntimaksu voi estää yksilön oikeuden tuomioistuinkäsittelyyn. Kyse ei ole siitä, että 6 artiklan sääntely takaisi mahdollisuuden maksuttomaan oikeudenkäyntiin. Oikeudenkäyntimaksut eivät ole este tuomioistuinkäsittelylle, mikäli ne ovat suuruudeltaan kohtuullisia. Sen sijaan suhteettoman korkeiden oikeudenkäyntimaksujen on katsottu tosiasiallisesti estävän yksilön mahdollisuuden tuomioistuinkäsittelyyn. Esimerkiksi EIT:n tapauksessa Kreuz v. Puola vuodelta 2001 puolalaisen tuomioistuimen valittajalta vaatimaa 100 000 zlotyn suuruista oikeudenkäyntimaksua pidettiin tosiasiallisena esteenä valittajan oikeusturvan toteutumiselle. Vaadittu oikeudenkäyntimaksu oli suuruudeltaan huomattava, sillä se vastasi käytännössä silloista keskimääräistä vuosipalkkaa Puolassa.¹²⁴

Oikeudenkäyntimaksun merkitystä tulee arvioida tapauskohtaisesti. Erityisesti oikeudenkäyntimaksun merkitystä on arvioitava suhteessa valittajan maksukykyyn.¹²⁵ Sellainen maksu, joka suuruutensa vuoksi estää valittajalta mahdollisuuden saada asiansa tuomioistuinkäsittelyyn, on oikeuskäytännön mukaan 6 artiklan vastainen este tuomioistuinkäsittelyyn pääsemiselle.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen säännösten perusteella voidaan katsoa, että myös perustuslain oikeusturvasääntelyn päämääränä on muutoksenhakujärjestelmä, jossa yksilöllä on tehokkaat mahdollisuudet itseään koskevien päätösten riippumattomaan arviointiin. Esimerkiksi arvonlisäveromenettelyn osalta tämä tarkoittaa, ettei menettelyyn tule sisältyä asianosaisen tehokasta muutoksenhakua estäviä ominaisuuksia.

3.3 Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukainen tuomioistuin

3.3.1 Tuomioistuimena pidettävä lainkäyttöelin

Tuomioistuimen muodolle on asetettu kriteerejä suoraan EIS:n 6 artiklan tekstissä. Sopimuksen mukaan tuomioistuimen on oltava laillisesti perustettu, puolueeton ja riippumaton. Kriteerejä on tarkennettu EIT:n oikeuskäytännössä. Tuomioistuimen tulkinnat ovat määrittäneet, mitä 6 artiklan käsitteillä tuomioistuimen puolueettomuudesta ja riippumattomuudesta, sekä laillisesti perustetulla statuksella tarkoitetaan.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin ei ole määrittänyt tiukkoja kriteerejä tuomioistuimena käsiteltäville lainkäyttöelimille. Oikeuskäytännössä merkitystä on annettu sille, täyttääkö tuomioistuin sille asetetut aineelliset vaatimukset. Tuomioistuimen ei esimerkiksi

¹²⁴ Pellonpää ym. (2018), s. 558.

¹²⁵ EIT tapaus Kreuz v. Puola (2001), ratkaisun kohta 60.

tarvitse olla muodollisesti osa kansallista tuomioistuinjärjestelmää ollakseen 6 artiklan mukainen tuomioistuin.¹²⁶

Merkittävänä kriteerinä on pidetty sitä, onko lainkäyttöelimen asemasta säädetty laillisesti. Mikäli lainkäyttöelin on kansallisen lainsäädännön mukaan toimivaltainen, sen muodollisella luonteella tai nimityksellä ei ole 6 artiklan toteutumisen näkökulmasta merkitystä. Tämän lisäksi lainkäyttöelimelle on esitetty vaatimukset puolueettomuudesta ja riippumattomuudesta.

Tuomioistuimen riippumattomuutta ja laillisuutta vaativat säännökset sisältyvät myös perustuslain 21 §:n. Ihmisoikeussopimuksen vastaavien käsitteiden, sekä puolueettomuuden käsitteen tulkintaa voidaan hyödyntää arvioitaessa perustuslaissa tarkoitetun tuomioistuimen käsitettä.

3.3.2 Puolueeton tuomioistuin

Tuomioistuimen puolueettomuutta koskevassa arvioinnissa on keskitytty erityisesti tuomioistuinten jäsenten sidonnaisuuksien ja aseman, sekä itse tuomioistuimen aseman arviointiin. Riippumattomuuden suhteen pääpaino on ollut erityisesti tuomioistuinta kohtaan kohdistetun ulkoisen painostuksen arvioinnissa.¹²⁷

Tuomioistuimen puolueettomuutta on oikeuskäytännössä arvioitu erityisesti liittyen tuomioistuimen jäsenen toimintaa lainsäädännössä ja -toimeenpanossa, sekä tämän tuomioistuintyönsä ulkopuolella harjoittamaa toimintaa. Tuomioistuimen jäsenen toimintaa lainsäädäntöelimessä ei ole pidetty lähtökohtaisesti tuomioistuimen puolueettomuutta kyseenalaistavana. Esimerkiksi EIT:n tapauksessa *Pabla Ky v. Suomi* vuodelta 2004 tulkittiin, ettei kansanedustajan osallistuminen tuomioistuimen kokoonpanoon aiheuttanut sinällään loukkausta tuomioistuimen puolueettomuudelle. Tilanteen on kuitenkin katsottu olevan eri, mikäli tuomioistuimen jäsen on esimerkiksi osallistunut käsiteltävänä olevan päätöksen hyväksymiseen tavalla tai toisella.¹²⁸

Tuomioistuimen jäsenen sidonnaisuuksien ei ole katsottu aiheuttavan väistämätöntä loukkausta tuomioistuimen puolueettomuudelle. Näin on ollut niissäkin tapauksissa,

¹²⁶ Pellonpää ym. (2018), s. 578.

¹²⁷ Pellonpää ym. (2018), s. 579.

¹²⁸ Ks. esim. EIT:n tapaus *McGonnell v. Yhdistynyt kuningaskunta* vuodelta 2000, jossa rakennusluvista päättävän viranomaisen samanaikainen toiminta tuomarina aiheutti puolueettomuuden loukkauksen. Pellonpää ym. (2018), s. 580.

joissa sidonnaisuudella on ollut yhteys käsiteltävään asiaan.¹²⁹ Ongelmalliseksi puolueettomuuden kannalta on katsottu sellaiset sivutoimet ja edustukset, joiden takia tuomioistuimen jäsenellä saattaa olla suora tai välillinen intressi ratkaistavana olevaan asiaan. Esimerkiksi EIT:n tapauksessa *Langborger v. Ruotsi* vuodelta 1989¹³⁰ katsottiin tuomioistuimen puolueettomuutta loukatun, kun tuomioistuimen jäsenenä oli sellaisten järjestöjen edustajia, joiden edun vastaista olisi ollut hyväksyä valittajan kanne.¹³¹

Puolueettomuuden toteutumista arvioitaessa on annettu vaihtelevasti painoarvoa asiassa intressin omaavien tuomioistuimen jäsenten tosiasialliselle päätäntävällälle. EIT:n tapauksessa *Le Compte v. Belgia* tuomioistuinta pidettiin puolueettomana esteellisistä jäsenistä huolimatta, kun lopullinen päätäntävalta oli puolueettomalla tuomarilla.¹³² Tapauksessa *Langborger v. Ruotsi* taas tuomioistuimen puolueettomuuden katsottiin vaarantuneen asiaa käsitelleiden ammattituomareiden puolueettomuudesta huolimatta.¹³³ Merkitseväksi seikka vaikuttaa olevan se, pystyvätkö asiassa intressin omaavat tahot tekemään päätöksen tuomioistuimen muista jäsenistä riippumatta. Mikäli näin on, tuomioistuin ei ole puolueeton.¹³⁴

Perustuslain sääntely ei sisällä välitöntä vaatimusta tuomioistuimen puolueettomuudesta. Puolueettomuuden voidaan katsoa kuitenkin sisältyvän esimerkiksi perustuslain 21§:ssä vaadittuun asianmukaiseen toimintaan.

3.3.3 Tuomioistuimen riippumattomuus

Tuomioistuimen riippumattomuuden arvioinnissa EIT on tarkastellut erityisesti tuomioistuimeen lainsäädäntö- ja toimeenpanovallan taholta kohdistunutta painostusta, sekä tuomioistuimen jäsenten ja oikeudenkäynnin osapuolten välisiä suhteita. Riippumattomuuden loukkauksena on pidetty tilanteita, joissa kansalliset vallanpitäjät ovat pyrkineet, tai vähintään olisivat kyenneet vaikuttamaan tuomioistuimen toimintaan. Näissä tapauksissa loukkaus on koskenut koko tuomioistuimen riippumattomuutta ja on ky-

¹²⁹ Näin esim. EIT:n tapauksessa *Le Compte ym. v. Belgia* vuodelta 1981.

¹³⁰ Hieman vastaava tulkinta löytyy tapauksesta *Thaler v. Itävalta* vuodelta 2005, jossa neljällä tuomioistuimen asemassa toimineen lautakunnan viidestä jäsenestä oli tapauksessa valittajaan nähden vastainen intressi.

¹³¹ Pellonpää ym. (2018), s. 584 - 585.

¹³² Pellonpää ym. (2018), s. 584.

¹³³ Pellonpää ym. (2018), s. 585.

¹³⁴ Jo mainittujen tapausten lisäksi näin voidaan katsoa toimitun tapauksessa *Holm v. Ruotsi* vuodelta 1993, jossa tuomioistuimen puolueettomuutta katsottiin rikotun, kun asiasta päättäneen valamiehistön enemmistö oli valittajan vastapuoleen sidoksissa olevan poliittisen puolueen jäseniä.

seenalaistanut tuomioistuimen toimivallan ja mahdollisuuden tehdä riippumattomia ratkaisuja.¹³⁵

Riippumattomuuden loukkauksena on pidetty myös tilanteita, joissa tuomarin suhde oikeudenkäynnin osapuoleen on asettanut tämän riippumattomuuden kyseenalaiseksi. Näissä tilanteissa riippumattomuus kyseenalaistuu tuomioistuimen jäsenten aseman vuoksi. Koko tuomioistuimen toiminnan riippumattomuus ei tällöin asetu kyseenalaiseksi yleisesti, vaan tapauskohtaisemmalla tavalla. Tällaisissa tilanteissa riippumattomuuden loukkaus rinnastuu puolueettomuuden loukkaukseen, sillä tuomioistuimen riippumattomuus kyseenalaistuu pikemminkin yksittäisen jäsenen aseman kuin välittömän ulkopuolisen painostuksen seurauksena.¹³⁶

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on määrittänyt oikeuskäytännössään joitakin selvärajaisia tulkintoja sille, milloin tuomioistuimen riippumattomuus suhteessa kansalliseen lainsäädäntövaltaan ja toimeenpanovaltaan on katsottu riittämättömäksi. Toimeenpanovaltaa edustavan viranomaisen suorat vaikutusyritykset on katsottu tuomioistuimen riippumattomuutta kyseenalaistaviksi, kun ne on osoitettu suoraan tuomioistuimelle.¹³⁷ Merkitystä on erityisesti sillä, mikäli vaatimuksia oikeuskäsittelyn tuloksesta on esitetty nimenomaisesti ja yksinomaan tuomioistuimen jäsenille. Yleisluontoista tuomioistuimen toimintaa koskevaa arvostelua ei ole pidetty riippumattomuutta loukkaavana toimintana, vaikka arvostelu kohdistuisi yksittäisiinkin tapauksiin.¹³⁸

Tuomioistuimen riippumattomuuden loukkaukseksi on EIT:n oikeuskäytännössä katsottu myös tilanteet, joissa esimerkiksi ministerillä on mahdollisuus päättää tuomioistuimen päätösten täytäntöönpanosta.¹³⁹ Riippumattomuuden loukkaukseen on riittänyt mahdollisuus puuttua toimeenpanoon, eikä merkitystä käytännössä ole sillä, onko mahdollisuutta hyödynnetty.¹⁴⁰ Tulkinta asettaa vaatimuksia oikeusjärjestelmän rakenteelle. Järjestelmän tulisi olla muodoltaan sellainen, ettei siinä pääsisi syntymään edes mahdollisuutta tuomioistuimen riippumattomuuden loukkauksille.

¹³⁵ Pellonpää ym. (2018), s. 580 - 581.

¹³⁶ Ks. esim. Pellonpää ym. (2018), s. 582.

¹³⁷ EIT:n ratkaisussa *Sovtransavto Holding v. Ukraina* (2002) riippumattomuutta loukkaavaksi katsottiin Ukrainan presidentin tuomioistuimen presidentille lähettämä kirje, jossa kehoitettiin tiettyssä oikeuskäsittelyssä ”puolustamaan Ukrainan kansallisia intressejä”. Ks. Pellonpää ym. (2018), s. 581.

¹³⁸ Pellonpää ym. (2018), s. 581. Ks. EIT:n tapaus *Ciobanu v. Romania* (2002).

¹³⁹ Näin on tulkittu EIT:n tapauksessa *Van de Hurk v. Alankomaat* vuonna 1994. Tapauksessa maitolautakunnan riippumattomuutta katsottiin loukatun, koska kyseisen hallinnonalan ministerillä oli mahdollisuus olla panematta käytäntöön lautakunnan päätöstä. Ks. Pellonpää ym. (2018), s. 580.

¹⁴⁰ Pellonpää ym. (2018), s. 580.

Oikeusjärjestelmän muotoon liittyen oikeuskäytännössä¹⁴¹ on myös katsottu, että tuomioistuimella tulee olla riittävä toimivalta aineellisten kysymysten käsittelyyn.¹⁴² Riippumaton tuomioistuin ei siis voi toimia vain toimielimenä, joka käsittelee hallintopäätösten laillisuutta, vaan sillä tulee olla myös kyky käsitellä aineellisia kysymyksiä itsenäisesti.

Riippumattomuuden toteutumisen arvioinnissa on huomioitava myös tuomioistuimen jäsenten henkilökohtaisten sidosten vaikutus. Tuomioistuimen riippumattomuutta loukkaavaksi on katsottu esimerkiksi tuomioistuimen jäsenen sivutoimen¹⁴³ tai tulevan työsuhteen¹⁴⁴ aiheuttama intressi oikeudenkäynnin osapuoleen. Riippuvuutta loukkaava intressi voi syntyä myös tuomioistuimen jäsenen aseman epävarmuuden seurauksena. Tuomarin viran määräaikaisuutta on pidetty riippumattomuusperiaatteen mukaisena vain silloin, mikäli tuomari on kautensa ajan erottamaton virastaan.¹⁴⁵ Tuomioistuimen jäsenen ja täten koko tuomioistuimen riippumattomuus asettuu kyseenalaiseksi, jos tuomioistuimen päätökset voivat vaikuttaa tämän tulevaisuuden asemaan tehtävässään. Riippumattomuus vaarantuu tällöin erityisesti siksi, että tuomioistuimen jäsenen jatkosta päättävillä tahoilla on teoriassa mahdollisuus vaikuttaa tämän päätöksiin vetoamalla jäsenen tulevaisuutta koskevaan valtaansa.

Tuomioistuimen toiminnan tulee olla niin subjektiivisesti kuin objektiivisestikin tarkasteltuna puolueetonta ja riippumatonta.¹⁴⁶ Tuomioistuimen toiminnan tulee vaikuttaa puolueettomalta ja riippumattomalta yleisesti, myös sivullisen seuraajan näkökulmasta.¹⁴⁷ Sillä, minkä vaikutelman tuomioistuin toiminnastaan antaa, on merkittävä vaikutus tuomioistuimen nauttiman yleisen luottamuksen ja arvostuksen kannalta. Tuomioistuimen yleinen maine taas vaikuttaa sen kykyyn taata yleinen oikeusturvan toteutuminen. Puolueelliseksi tai jonkin tietyn tahon intressiä edustavaksi koettua tuomioistuinta ei todennäköisesti pidetä oikeutta ylläpitävänä tahona. Yleisesti epäoikeudenmukaisena pidetty tuomioistuin menettää merkityksensä oikeusturvasta huolehtivana viranomaisena, vaikka sen päätökset olisivatkin käytännössä puolueettomia ja riippumattomia. Näin on

¹⁴¹ Esim. EIT:n tapaukset *Diennet v. Ranska* vuodelta 1995, *Obermeier v. Itävalta* vuodelta 1990.

¹⁴² Pellonpää ym. (2018), s. 623.

¹⁴³ Tapauksessa *Wettstein v. Sveitsi* vuodelta 2000 riippumattomuuden loukkauksena pidettiin sitä, että osa-aikainen tuomari toimi oikeusprosessin toisen osapuolen asianajajana toisessa oikeusprosessissa.

¹⁴⁴ Esimerkiksi tapauksessa *Sacilor Lormes v. Ranska* vuonna 2006 EIT katsoi, että tuomioistuimen jäsenen tiedossa oleva, oikeudenkäynnin jälkeen toteutunut työsuhte valtionvirastoon, jota vastaan oikeudenkäynnin osapuoli käräjäi useissa asioissa, aiheutti tuomioistuimen riippumattomuuden loukkauksen.

¹⁴⁵ Pellonpää ym. (2018), s. 583.

¹⁴⁶ Pellonpää ym. (2018), s. 582.

¹⁴⁷ Pellonpää ym. (2018), s. 583.

siksi, ettei asioita välttämättä edes tuoda tuomioistuimen arvioitavaksi, mikäli siltä ei odoteta oikeudenmukaista käsittelyä.

Objektiivisen puolueettomuuden ja riippumattomuuden vaatimus edellyttää tuomioistuinta ja niiden yksittäisiltä jäseniltä korostettua huolellisuutta verkostoitumisen ja neuvon vastanon suhteen. Tuomioistuinten jäsenten on aina harkittava, miltä erinäiset sidonnaisuudet ja suhteet vaikuttavat yleisessä harkinnassa. Tärkeää on erityisesti se, että tuomioistuimet jäävävät päätöksentekonsa ulkopuolelle sellaiset jäsenensä, joilla on riippumattomuutta ja puolueettomuutta vaarantavia intressejä yksittäisissä kysymyksissä.

Ihmisoikeussopimuksen perusteella tuomioistuimen riippumattomuudesta tehtyä tulkintaa voidaan käyttää apuna tulkittaessa Suomen perustuslain lainkäyttöelimen riippumattomuutta koskevaa tulkintaa. Ihmisoikeustuomioistuimessa esitettyjä kantoja riippumattomuudesta voidaan käyttää apuna tulkittaessa, mitä edellytyksiä perustuslain riippumattomuuden vaatimuksen voidaan olettaa sisältävän

3.4 Ihmisoikeussopimuksen mukainen tuomioistuinmenettely

3.4.1 Tuomioistuimen toiminnalle asetetut kriteerit

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan 1 kohdassa määritellään tuomioistuimen muodon lisäksi myös vaatimuksia sen toimintatavoille. Tuomioistuimessa käydyn oikeudenkäynnin tulee olla oikeudenmukainen ja julkinen. Oikeudenkäynnin tulee tämän lisäksi toteutua kohtuullisen ajan kuluessa päätöksen tekemisestä. Suoraan artiklan tekstistä johdettujen vaatimusten lisäksi EIT on oikeuskäytännössään katsonut, että tuomioistuinmenettelyn tulee olla oikeusvaltioperiaatteen mukaista, eli muun muassa ennustettavaa ja johdonmukaista.¹⁴⁸

Myös perustuslain 21 §:n on sisällytetty vaatimus oikeudenkäynnin oikeudenmukaisuudesta. Perustuslain mukainen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin käsite on johdettu suoraan EIS:n 6 artiklan sääntelystä.¹⁴⁹ Täten ihmisoikeussopimuksen mukainen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin tulkinta auttaa myös perustuslain vastaavan käsitteen määrittelyssä.

¹⁴⁸ Lisäksi rikosasioita koskeville oikeudenkäynneille on asetettu vaatimuksia esimerkiksi oikeusavusta. Niiden käsittely ei kuitenkaan ole tämän tutkimuksen näkökulmasta tarpeellista. Pellonpää ym. (2018), s. 598-599.

¹⁴⁹ HE 309/1993, s. 74.

Oikeudenkäynnille asetettuja vaatimuksia on täsmennetty EIT:n oikeuskäytännössä. Pääsääntöisesti EIT on pyrkinyt tulkitsemaan oikeudenmukaisuuden toteutumista tapauskohtaisesti ja kulloinkin vallitsevien olosuhteiden mukaan. Oikeuskäytännöstä voidaan tästä huolimatta johtaa periaatteita, joiden pohjalta oikeudenmukaisuuden toteutumista voidaan tarkastella. Tällaisia ovat erityisesti periaatteet oikeudenkäynnin osapuolten tasa-arvoisesta kohtelusta, tuomioistuimen päätösten riittävästä perustelemisesta¹⁵⁰, sekä tuomioistuimen riittävä toimivalta^{151, 152}

3.4.2 Oikeudenkäynnin osapuolten tasa-arvoinen asema

EIT:n suorittamassa oikeudenmukaisuuden harkinnassa on usein sovellettu oikeudenkäynnin osapuolten tasa-arvon periaatetta.¹⁵³ Periaatteen mukaan oikeudenkäynnin osapuolille tulee taata yhdenvertaiset mahdollisuudet esittää asiansa ja osallistua käsittelyyn.¹⁵⁴ Osapuolten tasapuolisen aseman toteutumista koskevissa tulkinnoissa tarkastelu on painottunut osapuolten mahdollisuuteen osallistua asian käsittelyyn, sekä oikeuteen tutustua oikeudenkäyntimateriaaliin.

Hallintomenettelyä koskevissa asioissa oikeudenkäynti on lähtökohtaisesti valtion tai muun julkisen tahon¹⁵⁵ ja tämän päätökseen tyytymättömän valittajan välinen. Tällöin vaatimus oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä kulminoituu erityisesti valittajan oikeuksien toteutumiseen. Tuomioistuimen tulee huolehtia siitä, että valittajalla on julkista tahoa vastaavat oikeudet esittää kantansa. Sen tulee myös pitää huoli siitä, että valittaja saa käyttöönsä vastaavat tiedot ja asiakirjat kuin vastapuolella toimiva julkinen taho, sekä julkisen tahon kanssa yhtäläiset mahdollisuudet esittää tulkintansa tietojen ja asiakirjojen pohjalta.¹⁵⁶

Pääasiassa tasapuolista tiedonsaantioikeutta koskevat loukkaukset ovat EIT:n oikeuskäytännössä liittyneet viranomaistietoon, jota valittaja ei ole saanut nähtäväkseen tai kommentoitavakseen. Esimerkiksi vuoden 2003 tapauksessa *Fortum Corporation v. Suomi* oikeudenmukaisuuden loukkaukseksi katsottiin se, että tuomioistuimella oli käy-

¹⁵⁰ Pellonpää ym. (2018), s. 625.

¹⁵¹ Pellonpää ym. (2018), s. 623.

¹⁵² Pellonpää ym. (2018), s. 616.

¹⁵³ Periaatteesta puhutaan myös nimellä ”equality of arms”.

¹⁵⁴ Pellonpää ym. (2018), s. 616.

¹⁵⁵ Verotusasioissakin vastapuolena saattaa olla myös esimerkiksi kunta tai seurakunta, VOVA:n edustamana.

¹⁵⁶ Pellonpää ym. (2018), s. 617.

tössään kilpailuviranomaisen koostamat muistiot, joita valittajana toimineelle yhtiölle ei ollut annettu tiedoksi.

Oikeudenmukaisuuden loukkaus voi koskea myös muun kuin kirjallisen tiedon tiedoksi-antoa. EIT:n tapauksessa Vermeulen v. Belgia vuodelta 1996 julkisasiamies oli antanut tuomioistuimelle lausunnon, jota valituksen tehnyt yksilö ei saanut tietoonsa. Yksilö ei näin ollen pystynyt myöskään esittämään näkemystään lausunnon sisältöön liittyen. EIT katsoi, että 6 artiklaa oli rikottu, kun yksilölle ei ollut annettu mahdollisuutta esittää näkemystään julkisasiamiehen lausunnosta. Tapauksessa merkitystä ei ollut sillä, että julkisasiamies toimi asiassa puolueettomana tahona.

Tapauksesta käy ilmi oikeudenmukaisen myös oikeudenkäynnin kriteereihin kuuluvan tiedonsaantioikeuden toinen ulottuvuus. Sen lisäksi, että yksilöllä tulee olla käytössään samat tiedot kuin oikeudenkäynnin vastapuolellakin, tulee näiden tietojen myös pitää sisällään kaikki tapauksessa esitetyt seikat ja todisteet. Oikeudenkäyntiä ei ole pidetty oikeudenmukaisena, mikäli tuomioistuimen päätöksenteossa sovelletaan sellaista tietoa, josta asianosainen ei ole saanut esittää kantaansa. Merkitystä ei ole sillä, etteivät muutkaan asianosaiset ole saaneet esittää kantaansa tiedoista¹⁵⁷.

Jossain määrin rinnakkainen vaatimukselle tiettyjen tietojen asianosaisjulkisuudesta on tuomioistuimille esitetty velvoite päätösten perustelemisesta. Oikeuskäytännössä on linjattu, että päätöksestä tulee käydä selvästi ilmi, millä perustein päätös on tehty. Näin taataan esimerkiksi mahdollisuus perusteiden sisällön arviointiin muutoksenhakuvaiheessa.¹⁵⁸ Tuomioistuimen ei sinällään tarvitse kirjoittaa auki itsenäisiä perusteluja, mikäli se hyväksyy esimerkiksi alemman oikeusasteen päätöksellä esitetyt perustelut.¹⁵⁹ Tällöin alemman oikeuden esittämien perusteluiden tulee kuitenkin olla sisällöltään yleisesti hyväksyttävät¹⁶⁰ ja täyttää tuomioistuimen perusteluilta vaaditut kriteerit.

¹⁵⁷ Tämä on vahvistettu EIT:n tapauksen Feldbrügge v. Alankomaat vuonna 1986. Tapauksessa tuomioistuin oli käyttänyt asian ratkaisussa lääkärinlausuntoja, joita ei oltu esitetty kummallekaan oikeudenkäynnin osapuolelle. Tämä katsottiin 6. artiklan vastaiseksi, koska osapuolet eivät pystyneet esittämään kantaansa todistuksiin liittyen.

¹⁵⁸ EIT on antanut perustelujen kattavuudelle erityistä painoarvoa silloin, kun annetusta päätöksestä on ollut muutoksenhakuoikeus. Pellonpää ym. (2018), s. 625 - 626.

¹⁵⁹ Tämä periaate on vahvistettu esim. EIT:n tapauksella Helle v. Suomi vuonna 1997.

¹⁶⁰ EIT:n tapauksessa Hirvisaari v. Suomi vuodelta 2001 tuomioistuimen katsottiin laiminlyöneen perusteluvollisuutensa, kun se vahvisti päätöksellään alemman oikeuden perustelut, vaikka ne olivat selvästi ristiriidassa vallitsevien tosiseikkojen kanssa.

3.4.3 Kanteen kohtuullinen käsittelyaika

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artikla asettaa vaatimuksia myös oikeudenkäyntiprosessin yleiselle luonteelle. Artiklan tekstiin sisältyvät vaatimukset oikeudenkäynnin julkisuudesta ja kohtuullisesta käsittelyajasta. Näidenkin vaatimusten yksityiskohtaisempi määrittely on tapahtunut pääosin EIT:n oikeuskäytännön kautta. Käsittelyaikaa koskeva tulkinta on painottunut eritoten sen määrittelyyn, mitä kohtuullisella käsittelyajalla missäkin olosuhteissa tarkoitetaan, julkisuutta koskeva taas pääosin siihen, missä olosuhteissa oikeudenkäynnin katsotaan olevan riittävän julkinen, sekä millä perustein julkisuutta voidaan rajoittaa.

Myös perustuslain oikeusturvasääntelyssä edellytetään asioiden käsittelyä ilman aiheutonta viivytystä. Tämä vastaa pääosin ihmisoikeussopimuksesta johdettua kohtuullisen käsittelyajan käsitettä. Perustuslaissa edellytetään myös tuomioistuinkäsittelyn julkisuutta. Kun huomioidaan perustuslain ja ihmisoikeussopimuksen yhteys, EIT:n kohtuullista käsittelyaikaa ja käsittelyn julkisuutta koskevaa tulkintaa voidaan hyödyntää arvioitaessa, mitä edellytyksiä perustuslain vastaavien vaatimusten toteutuminen edellyttää.

Käsittelyajan kohtuullisuutta on EIT:n oikeuskäytännössä arvioitu tapauskohtaisin kriteerein. Täten oikeuskäytännöstä ei voida johtaa kaavamaisista määrittelyä sille, milloin oikeudenkäynti on toteutunut kohtuullisessa ajassa. Kohtuullista pidemmän käsittelyajan on pääsääntöisesti katsottu vaativan jäsenvaltiolta hyväksyttävää perustetta.¹⁶¹ Käytännössä käsittelyajan kohtuullisuus ja tavanomaista pidemmän käsittelyajan hyväksyttävyys riippuvat aina tapauksen olosuhteista ja tosiseikoista. Käsittelyajan kohtuullisuuden arvioinnissa EIT on pääasiassa soveltanut neljää kriteeriä. Nämä ovat käsiteltävän tapauksen vaikeus, asianosaisten toiminnan vaikutus, kansallisten viranomaisten sekä tuomioistuimen toiminta¹⁶², sekä tapauksen merkitys valittajalle.¹⁶³

Tapauksen haastavuutta on oikeuskäytännössä pidetty hyväksyttävänä syynä oikeudenkäynnin tavanomaista pidemmälle kestolle.¹⁶⁴ Tämä ei tarkoita kuitenkaan sitä, että yksinomaan käsiteltävän asian vaikeus oikeuttaisi oikeudenkäynnin tavanomaista pidem-

¹⁶¹ Pellonpää ym. (2018), s. 632-633.

¹⁶² Nämä kolme kriteeriä on nostettu esiin EIT:n oikeuskäytännön lisäksi esimerkiksi Pellonpään teoksessa. Ks. Pellonpää ym. (2018), s. 631.

¹⁶³ Ks. esim. EIT:n tapaus Rangdell v. Suomi (2010), kohta 32.

¹⁶⁴ Esimerkiksi EIT:n tapauksessa Pretto ym. v. Italia vuodelta, jossa Pellonpään ym. mukaan perusteena sille, ettei 6 artiklan vaatimusta kohtuullisesta käsittelyajasta ollut rikottu, oli muun muassa asiaan liittyneet vaikeat oikeudelliset tulkintakysymykset. Ks. Pellonpää ym. (2018), s. 633.

män keston poikkeuksetta. Oikeuskäytännössä asian vaikeus ei ole oikeuttanut esimerkiksi pääosin kansallisten viranomaisten toiminnasta johtuneita viivästyksiä.¹⁶⁵

Oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että asian haastavuutta voidaan pitää oikeudenkäynnin kesto lieventävänä seikkana silloin, kun asian muut olosuhteet tämän sallivat. Tällöinkään haastavuus ei kuitenkaan oikeuta muista syistä johtuvia viivästyksiä.

Valittajan toimintaa on oikeuskäytännössä pidetty hyväksyttävänä perusteena oikeudenkäynnin tavanomaista pidemmälle kestolle. EIT on katsonut valittajan yhteistyöhaluttomuudesta tai muuten oikeuskäsittelyä hankaloittavasta toiminnasta johtuvat tuomioistuinkäsittelyn viivästykset 6 artiklan mukaisiksi.¹⁶⁶ Ylipäättään kyseessä ei voida katsoa olevan 6 artiklaa loukkaus, mikäli oikeudenkäynnin tavanomaista pidempi käsittelyaika johtuu yksinomaan tuomioistuimesta riippumattomista, valittajasta johtuvista syistä.

Valittajan taitamattomuutta tai avustajan puutetta ei ole EIT:n käytännössä pidetty 6 artiklan näkökulmasta hyväksyttävänä perusteena oikeudenkäynnin keston pidentymiselle. Näissä tapauksissa kyseessä ei ole katsottu olevan välittömästi valittajan toiminnasta johtuva viivästys.¹⁶⁷ Oikeuskäytännön perusteella oikeudenkäynnin tavallista pidempi kesto voidaan lukea valittajan syyksi vain, jos se johtuu suoraan valittajan aktiivisesta toiminnasta. Valittajan kyvyttömyys toimia oikeusjärjestelmän edellyttämällä tavalla, tai muu pääasiassa oikeusjärjestelmästä ja vain välillisesti valittajasta riippuva viivästys, ei näin ollen ole ihmisoikeussopimuksen mukainen peruste oikeudenkäynnin viivästykselle. Täten kansallinen muutoksenhakujärjestelmä tulisi rakentaa sellaiseksi, että tuomioistuinkäsittelyt saataisiin hoidettua kohtuullisessa ajassa valittajan kyvykkyydestä huolimatta¹⁶⁸.

¹⁶⁵ Näin tapauksessa Rangdell v. Suomi. Tapaukseen liittyi haastavia kysymyksiä esimerkiksi siitä, millä tuomioistuimella oli tosiasiaa toimivalta käsitellä kannetta, sekä ulkomaisen lainsäädännön tutkimista. Lisäksi oikeudenkäynnin vastaajan konkurssi aiheutti uuden oikeudenkäyntiprosessin aloittamisen uutta vastaajaa kohtaan. EIT katsoi, että asiaan liittyi tavanomaista haastavampia ominaisuuksia. Näillä ei kuitenkaan voitu perustella oikeudenkäynnin kesto, joka EIT:n näkemyksen mukaan johtui pääosin viranomaisten käsittelyssä tapahtuneista viiveistä.

¹⁶⁶ Ks. esim. EIT:n tapaus Deumeland v. Saksa vuodelta 1986, jossa valittajan toiminnan katsottiin vaikuttaneen oikeusprosessin yli kymmenen vuoden kesto.

¹⁶⁷ EIT:n tapauksessa Horsti v. Suomi vuonna 2009 EIT katsoi etteivät valittajan osaamattomuus, tästä johtuva lausuntojen epäselvyys, tai valittajan päätös olla käyttämättä avustajaa olleet sellaisia seikkoja, joiden perusteella oikeudenkäynnin kohtuuton kesto oltaisiin voitu laskea vain valittajan syyksi.

¹⁶⁸ Myös EIT on ilmaissut tämän suuntaisen kannan esimerkiksi tapauksessa Zimmermann ja Steiner v. Sveitsi vuonna 1983. Tapauksen kohdassa 29. todetaan, että sopimusvaltion tulee järjestää oikeusjärjestyksensä tavalla, joka mahdollistaa 6 artiklan noudattamisen.

Viranomaisista johtuvat oikeuskäsittelyn viivästykset on useasti tulkittu 6 artiklan loukkaukseksi. Tähän lopputulokseen on usein päädytty, vaikka viivästys olisi osittain johtunut esimerkiksi valittajan toiminnasta tai asian vaikeudesta.¹⁶⁹ EIT:n tulkintalinjan perusteella viranomaisen aiheuttama kohtuullisen käsittelyajan ylitys on 6 artiklan vastainen, ellei sille pystytä osoittamaan erityistä perustetta. Hyväksyttävänä perusteena on pidetty esimerkiksi yllättävää ja tilapäistä resurssipulaa.¹⁷⁰

Joissain tapauksissa valittajan käsittelyn kestoon liittyvä intressi vaikuttaa käsittelyajan kohtuullisuuden harkintaan. Näin on katsottu olevan esimerkiksi silloin, kun oikeudenkäynti koskee valittajan elantoa.¹⁷¹ Oikeuskäytännöstä voidaan tulkita että mikäli oikeudenkäynnin pitkä kesto aiheuttaisi valittajalle merkittäviä ongelmia, käsittelyajan tulisi tällöin olla mahdollisimman lyhyt. Akuuteissa ja merkitykseltään suurissa kysymyksissä oikeudenkäynnin kohtuullista käsittelyaikaa tulisi pitää tavanomaista lyhyempänä. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty tulkintoja, joiden mukaan oikeudenkäynnin kohtuullista pidempi kesto voidaan kompensoida rahallisella hyvitysmaksulla niin, ettei 6 artiklaa katsottaisi suoranaisesti rikotun.¹⁷² Tällöinkin merkitystä on kuitenkin oletettavasti sillä, onko maksettu kompensatio linjassa valittajalle aiheutuneen haitan kanssa.

3.4.4 Oikeudenkäynnin julkisuus

Oikeudenkäynnin julkisuudelle on annettu suuri yhteiskunnallinen merkitys. Julkisuutta on pidetty osana yksilölle kuuluvaa oikeusturva. Tämän lisäksi sen on myös tulkittu suojelevan tuomioistuimen oikeudenmukaisuutta ja tuomioiden yhdenmukaisuutta. Julkisten oikeudenkäyntien on näin katsottu muun muassa ylläpitävän yleisön luottamusta tuomioistuihin.¹⁷³

Oikeudenkäynniltä on vaadittu yleistä julkisuutta oikeudenkäyntiaineistoa lukuun ottamatta.¹⁷⁴ Erityisesti oikeuden tuomion perusteineen on oltava julkinen. Julkisuuden periaatteesta poikkeaminen on hyväksytty vain erityisissä tilanteissa. Oikeuskäytännössä on katsottu, että valittaja voi nimenomaisesti luopua oikeudestaan julkiseen oikeuden-

¹⁶⁹ Näin esimerkiksi jo mainituissa tapauksissa *Deumeland v. Saksa* ja *Rangdell v. Suomi*.

¹⁷⁰ Pellonpää ym. (2018), s. 632.

¹⁷¹ Esim. EIT:n tapauksessa *Launikari v. Suomi* vuodelta 2000, joka koski valittajan irtisanomisen lainmukaisuutta käsiteltyä oikeudenkäyntiä. EIT katsoi, että oikeudenkäynnin keston arvioinnissa oli huomioitava asian luonne ja sen vaikutus valittajan toimeentuloon.

¹⁷² Pellonpää ym. (2018), s. 636 - 637.

¹⁷³ Pellonpää ym. (2018), s. 613.

¹⁷⁴ Oikeudenkäyntiaineiston osalta riittää, että se on asianosaisten tiedossa.

käyntiin. Tällöin valittajan tulee kuitenkin luopua tästä oikeudestaan yksiselitteisesti ja tavalla, jolla luopumisesta ei jää epäselvyyttä.¹⁷⁵

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä on määritelty, milloin oikeuden päätös on ihmisoikeussopimuksen tarkoittamalla tavalla julkinen. EIT on katsonut EIS:n 6 artiklan sanamuodon periaatteessa vaativan oikeuden tuomion erillistä julkistusta.¹⁷⁶ Se on kuitenkin myös huomionut, että jäsenvaltioilla voi olla käytössään muita tapoja julkistaa päätös. EIT on pitänyt hyväksyttävänä myös sitä, että tuomio on nimenomaisen julkistuksen sijaan asetettu yleisesti saataville tiettyyn arkistoon.¹⁷⁷ Oikeudenkäynnin voidaan katsoa olevan 6 artiklan tarkoittamalla tavalla julkinen, mikäli sen tuomion tarkastelu on yleisesti mahdollista. Tätä vastaavasti esimerkiksi menettelyä, jossa sivullinen on voinut saada oikeuden tuomion nähtäväkseen vain tuomioistuimen harkinnan perusteella, on pidetty 6 artiklan vastaisena.¹⁷⁸

Oikeudenkäynnin julkisuus on EIT:n oikeuskäytännössä tarkoittanut myös sitä, että oikeudenkäynnin asianosaisella tulisi olla oikeus suulliseen käsittelyyn ainakin yhdessä oikeusasteessa. EIT ei ole vaatinut, että menettelyn tulisi olla lähtökohtaisesti suullista, vaan enemmänkin kyse on siitä, että suullinen käsittely tulisi pystyä tarjoamaan asianosaisen näin vaatiessa. Suullista käsittelyä koskevaa vaatimusta on joissain tapauksissa lievennetty. Esimerkiksi sosiaalietuuksia koskevissa asioissa myös yksinomaan kirjallinen menettely on tietyissä olosuhteissa sallittu.¹⁷⁹

¹⁷⁵ EIT:n tapauksessa *H v. Belgia* vuodelta 1987 on erikseen mainittu, ettei 6 artikla estä valittajaa luopumasta oikeudestaan julkiseen oikeudenkäyntiin näin halutessaan.

¹⁷⁶ EIT:n tapaus *Pretto ym. v. Italia*, kohta 25. Sama tulkinta voidaan johtaa myös 6 artiklan suomenkielisen version sanamuodosta ”päättös on annettava julkisesti”.

¹⁷⁷ Tapaus *Pretto ym. v. Italia*, kohta 26.

¹⁷⁸ Tapauksessa *Werner v. Itävalta* vuodelta 1997.

¹⁷⁹ Pellonpää ym. (2018), s. 606 - 607.

4. MUUTOKSENHAKUMENETTELY ARVONLISÄVEROLAISIA

4.1 Kumottu arvonlisäverolain menettely

4.1.1 Muutoksenhaussa sovelletut säännökset

Ennen vuotta 2017 voimassa olleet arvonlisäverotuksen menettelysäännökset olivat pääosin verolajikohtaisia ja löytyivät arvonlisäverolaista. Tämä muuttui, kun oma-aloitteisten verojen verotusmenettely yhtenäistettiin vuonna 2017. Oma-aloitteisissa verolajeissa, kuten arvonlisäverotuksessa, tuli sovellettavaksi oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettu laki (OVML). Laki sisältää merkittävimmissä oma-aloitteisissa verolajeissa¹⁸⁰ sovellettavat yhtenäiset menettelysäännökset. Arvonlisäverolain mukainen menettely erosi muutoksenhakumenettelyn osalta merkittävästi OVML:n mukaisesta menettelystä.

Arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä muutoksenhaku näyttäytyi valittajalle yhteinäisenä käsittelynä, joka alkoi oikaisuvaatimuksen toimittamisesta Verohallinnolle ja päättyi oikaisuvaatimuksen hyväksymiseen tai hylkäämiseen. Viranomaisen näkökulmasta katsottuna prosessi tuli kuitenkin jakaa kahteen selkeästi erilliseen osaan.

Muutoksenhaun ensimmäinen vaihe oli Verohallinnon suorittama oikaisuharkinta. Verohallinto harkitsi, tuliko sen oikaista tekemäänsä päätöstä oikaisuvaatimuksen perusteella.¹⁸¹ Jos Verohallinto katsoi vaatimuksen sisältävän perusteen päätöksen oikaisuun, sen tuli tehdä päätökseen vaaditut oikaisut.¹⁸² Mikäli oikaisulle ei ollut perusteita, oikaisuvaatimus siirrettiin Helsingin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Hallinto-oikeus käsiteli muutoksenhakijan valituksen itsenäisesti ja joko hyväksyi tai hylkäsi valituksella esitetyt vaatimukset. Oikaisu- ja muutoksenhakumenettelyn ero oli se, mikä taho valitusta käsiteli. Hyväksyessään oikaisuvaatimuksen Verohallinto korjasi omaa päätöstään. Kyse oli hallintomenettelystä. Muutoksenhakuvaiheessa Verohallinto ei ollut toimivaltainen viranomainen, vaan päätösten lainmukaisuutta arvioi puolueeton tuomioistuin.¹⁸³

¹⁸⁰ Arvonlisäveron lisäksi esim. ennakopperintälain alaiset suoritukset. ks. OVML 1 §.

¹⁸¹ Myrsky – Rabinä (2015) s. 458.

¹⁸² Yleensä päätökset oikaistiin kokonaan. Vanha menettely mahdollisti kuitenkin myös vaihtoehdon, jossa päätöstä oikaistiin vain osittain, ja muilta osin valitus toimitettiin edelleen muutoksenhakuviranomaisen käsiteltäväksi. Nykyisessä menettelyssä Verohallinto ei voi oikaista päätöstä osittain, vaan oikaisu on tehtävä kokonaisuudessaan. Mikäli verovelvollisen valitusta ei voida hyväksyä kokonaisuudessaan, on koko valitus siirrettävä muutoksenhakuviranomaisen käsiteltäväksi.

¹⁸³ ks. Myrsky – Rabinä (2015) s. 458, sittemmin menettely on muuttunut tässä tutkielmassa esitetyllä tavalla.

Arvonlisäverolain mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä pääasiallinen oikeuslähde oli AVL 21 luku, johon oli keskitetty arvonlisäverotuksessa sovellettavia virheenkorjausmenettelyjä koskevat lainkohdat.¹⁸⁴ Arvonlisäverolain lisäksi muutoksenhakumenettelyyn soveltuivat myös yleiset verotus- ja hallintomenettelyä koskevat säännökset. Erityisesti kyse oli hallintolain soveltumisesta täydentävänä sääntelynä niissä tilanteissa, joissa arvonlisäverolain sääntely ei antanut yksityiskohtaisia menettelyohjeita.

Arvonlisäverolain muutoksenhakumenettelyä yleisesti koskevat säännökset löytyivät pääasiassa 193-202 §:stä. Muutoksenhakumenettelyn kokonaisuuden kannalta huomioitavaa sääntelyä löytyi myös veroviranomaisen päätöksen oikaisua koskevasta 192 §:stä. 21 luvun lainkohdat 204-208 a § olivat sisällöltään yksityiskohtaisempaa ja tapauskohtaisemmin sovellettavissa olevaa sääntelyä. Niiden vaikutus muutoksenhakumenettelyyn on huomioitu siinä laajuudessa, kuin se on ollut tekstin kannalta oleellista.

Arvonlisäverolain muutoksenhakua koskevat lainkohdat käsittelivät muutoksenhaun eri vaiheita kokonaisuuksina. AVL 193 § koski Verohallinnon päätöksestä tehtävää valitusta, AVL 194 § valituksen käsittelyä Verohallinnossa ja 198 § valittamista Helsingin hallinto-oikeuden tekemästä päätöksestä. Tässä tekstissä ei ole noudatettu lainsäädännön mukaista jaottelua. Sen sijaan muutoksenhakuun liittyvät säännökset on jaettu uuden ja vanhan menettelyn välisen vertailun, sekä oikeusturvan toteutumisen arvioinnin kannalta oleellisiin osioihin. Muutoksenhakusäännöksistä on kerätty kokonaisuuksiksi muutoksenhakuoikeutta, muutoksenhakuun liittyviä aikamääreitä, valituksen muotoa ja käsittelyä, sekä muutoksenhakuviranomaista koskevat säännökset.

4.1.2 Oikeus muutoksenhakuun

Oikeusturvan toteutumisen kannalta on merkittävää, missä laajuudessa asianosainen voi saattaa itseään koskevat päätökset riippumattoman tuomioistuimen arvioitaviksi. Merkitystä on sillä, kenellä on oikeus muutoksenhakuun, sekä mihin päätöksiin muutosta on mahdollista hakea. Perustuslain oikeusturvasäännösten perusteella Suomen lainkäytön vallan alaisilla henkilöillä tulisi olla oikeus saada omia oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskevien päätösten oikeellisuus tuomioistuimen arvioitavaksi. Täten kaikilla sellaisilla henkilöillä, joiden oikeuksiin ja velvollisuuksiin arvonlisäverolain mukaisilla päätöksillä on vaikutusta, tulisi olla oikeus hakea muutosta kaikkiin sellaisiin päätöksiin, jotka koskevat näiden oikeuksia ja velvollisuuksia.

¹⁸⁴ Kallio ym. (2016), s. 937. Muutoksenhakumenettelyä koskevien lainkohtien lisäksi luku piti sisällään myös verovelvollisen antamiensa ilmoitusten korjaamista, sekä veroviranomaisen tekemiensä päätösten oikaisua koskevan sääntelyn. Nämä oikaisumenettelyä koskevat säännökset on tässä tekstissä huomioitu vain siltä osin, kuin se on muutoksenhakumenettelyn ymmärtämisen kannalta tarpeellista.

Arvonlisäverolain mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä asianosaisten muutoksenhakuoikeutta koskeva sääntely ei ollut kovin yksityiskohtaista. Lain 193 §:n ensimmäisessä momentissa mainitaan valitusoikeuden olevan valtion¹⁸⁵ puolesta veronsaajien oikeudenvalvontayksiköllä (VOVA). Muiden tahojen oikeutta muutoksenhakuun ei ollut nimenomaisesti määritelty. Saman lainkohdan mukaan muutosta voitiin hakea Verohallinnon arvonlisäverolain perusteella tekemään päätökseen. AVL 193 §:n muutoksenhakuajakoja koskevassa säännöksessä viitattiin verovelvolliseen määriteltäessä yleistä muutoksenhakuajakoa. Tämän perusteella valitusoikeus olisi koskenut vain verovelvollista. Verovelvollisen mainitseminen ei kuitenkaan ole valitusoikeuden määrittämisen kannalta merkittävä valinta. Arvonlisäverolain esitöissä muutoksenhakuun oikeutetusta ei käytetä termiä verovelvollinen, vaan asianosainen.¹⁸⁶

Arvonlisäverolaissa ei selkeästi määritellä muutoksenhakuun oikeutettuja tahoja. Tästä johtuen asian tulkinnessa voidaan soveltaa hallintolain säännöksiä. Hallintolain 49 b §:ssä oikeus tehdä oikaisuvaatimus on taattu henkilöille, joihin päätös kohdistuu. Oikeus on myös taattu henkilöille, joiden oikeuksiin, velvollisuuksiin ja etuihin päätös välittömästi vaikuttaa. Täten muutoksenhakuoikeuden voidaan arvonlisäveroasioissakin katsoa ulottuneen myös muihin kuin verovelvollisiin, joiden oikeuksiin ja velvollisuuksiin arvonlisäverolain mukaiset päätökset vaikuttivat.¹⁸⁷

Arvonlisäverolain säännösten perusteella ei voitu tehokkaasti rajoittaa sellaisen henkilön muutoksenhakuoikeutta, jonka oikeuksia ja velvollisuuksia Verohallinnon päätös koski. Myöskään päätöksen sisällöllä ei pääsääntöisesti ollut merkitystä valitusoikeuteen. Verohallinnon päätös olla antamatta ennakkoratkaisua oli säädetty arvonlisäverolain 193 §:n 3 momentissa valitusoikeuden ulkopuolelle. Tämä oli ainoa valitustyyppi, joka arvonlisäverolaissa oli rajattu muutoksenhaun ulkopuolelle.

Kyseessä ei ole ollut oikeusturvan toteutumisen kannalta merkittävä rajoitus. Tämä johtui päätöstyyppin luonteesta. Päätös olla antamatta ennakkoratkaisua ei välittömästi koskenut asianomaisen oikeuksia ja velvollisuuksia. Verohallinto teki päätöksen ennakkoratkaisun antamatta jättämisestä pääsääntöisesti silloin, kun ennakkoratkaisukysymys ei ollut AVL 190 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla yksilöity, tai ennakkoratkaisun ha-

¹⁸⁵ AVL 1 § 1 momentin mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle. Täten arvonlisäverotusasioissa valtio on ainoa veronsaaja.

¹⁸⁶ HE 88/1993, s. 122.

¹⁸⁷ Tällaisia ovat olleet esimerkiksi Suomen Verohallinnolta ulkomaalaispalautusta hakeneet ulkomaalaiset elinkeinonharjoittajat.

kija ei toimittanut asian ratkaisemisen kannalta oleellisia selvityksiä.¹⁸⁸ Tällöin asianomaisella on ollut mahdollisuus saada ennakkoratkaisu, jos se on täydentänyt selvityksiään, tai korjannut ennakkoratkaisuhakemustaan AVL 190 §:n mukaiseksi. Verovelvollinen on voinut ennakkoratkaisun antamatta jättämisen seurauksena toimia arvonlisäverotuksessaan virheellisesti. Tämän vuoksi sille on voinut koitua veroseuraamuksia. Verovelvollisella on kuitenkin tässä tapauksessa ollut valitusoikeus verotuspäätöksiin, joilla seuraamukset on määrätty. Asianomaisen oikeusturva on toteutunut viimeistään tällöin.¹⁸⁹

Muutoksenhakuoikeus on koskenut arvonlisäverolain mukaisia päätöksiä. Kaikista arvonlisäverolain mukaisista toimenpiteistä ei kuitenkaan ole annettu oletusarvoisesti valituskelpoista päätöstä. Näin on ollut esimerkiksi rekisteröintiasioita koskevien ratkaisujen osalta. Näitä ratkaisuja koskien asianomaisen on tullut erikseen pyytää Verohallinnolta valituskelpoista päätöstä, johon muutoksenhaku on mahdollista.¹⁹⁰

Arvonlisäverolain 193 §:n 4 momentin mukaan arvonlisäverolaissa tarkoitettuihin asioihin ei tullut soveltaa verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain perustevalitusta koskevia säännöksiä. Perustevalitus on ollut soveltuessaan tehokas oikeusturvakeino. Täten säännös on periaatteessa kaventanut asianomaisen oikeusturvaa arvonlisäverasioissa.

Perustevalitusmenettelyä on pidetty varsinaista muutoksenhakumenettelyä täydentävänä muutoksenhakukeinona. Perustevalitus voidaan verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain 9 §:n mukaan tehdä silloin, kun epäillään julkisen saatavan määräämisen tai maksuunpanon tapahtuneen virheellisesti. Valituksen merkityksen on katsottu korostuneen tilanteissa, joissa määrätystä saatavasta ei ole tehty lainkaan muutoksenhakukelpoista päätöstä. Kyseessä on viimesijainen muutoksenhakukeino, jonka avulla muutoksenhaku on ollut mahdollista sellaistenkin verovelvoitteiden tapauksessa, joita ei koske mikään erikseen määritelty muutoksenhakukeino.¹⁹¹

Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyssä ei ole nähty sellaisia puutteita, joita perustevalituksella olisi tullut suojata.¹⁹² Menettelyä ole sovellettu arvonlisäverotukses-

¹⁸⁸ Verohallinto (2017), luvut 5.2 ja 7

¹⁸⁹ Kallio ym. (2016), s. 944.

¹⁹⁰ HE 88/1993, s.122.

¹⁹¹ Sarivirta (2010) s. 397.

¹⁹² Esimerkiksi hallituksen esityksessä HE 29/2016 sivulla 71 todetaan, että ”Niissä verolajeissa, joissa perustevalitusmahdollisuutta ei nykyään ole, ei ole käytännössä havaittu perustevalitusmahdollisuuden puuttumiseen liittyviä ongelmia.”

sa, koska verolajin säännönmukainen muutoksenhakuaja on ollut lyhyempi kuin veron perimisen määräaika. Koska perustevalitus on mahdollista tehdä koko veron perimisajalta, mahdollisuus perustevalitukseen olisi tehnyt arvonlisäverotuksessa sovelletusta perimisaikaa lyhyemmästä muutoksenhakuajasta tosiasiaa merkityksettömän.¹⁹³

4.1.3 Muutoksenhaun määräajat

Muutoksenhaussa sovellettavilla määräajoilla on merkitystä harkittaessa sitä, onko yksilöllä ollut tosiasiaa käytössään tehokas keino muutoksenhakuun. Viranomaista koskevilla aikamääreillä on tämän lisäksi merkitystä harkittaessa sitä, onko oikaisuvaatimus käsitelty oikeusturvasääntelyn mukaisesti kohtuullisessa ajassa.

Arvonlisäverolain 193 §:n 2 momentissa säädettiin verovelvollista koskevista ensivaiheen muutoksenhaun määräajoista. Verohallinnon arvonlisäverotusta koskevasta päätöksestä tuli valittaa kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jota päätös koski. Mikäli päätös koski useita tilikausia, valitusajaksi laskettiin niistä viimeisimmän päättymisestä lukien. Lainkohdassa säädettiin myös vähimmäismuutoksenhakuajasta, joka oli 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista.

Valitusajan pääsääntö oli linjassa arvonlisäverotuksessa sovellettujen verotuksen muuttamisen määräaikaajan kanssa. Esimerkiksi veron määräämispäätös voitiin tehdä kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jolla vero olisi tullut maksaa. Vastaava määräaika koski myös Verohallinnon päätöksestään tekemää oikaisua. Määräaikaajan yhdenmukaisuudella on ollut merkitystä oikeusturvan toteutumisen kannalta. Asianosainen on kyennyt valittamaan viranomaisen päätöksiin saman ajan sisällä kuin viranomainen on pystynyt poikkeamaan verovelvollisen ilmoituksillaan antamista tiedoista.

Muutoksenhaulle oli AVL 193 §:n 2 momentissa säädetty myös vähimmäisaika. Asianosaisella oli oikeus hakea muutosta Verohallinnon tekemään päätökseen 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Lainkohdan mukaan päätös voitiin antaa tiedoksi hallintolain 59 §:n mukaisena tavallisena tiedoksiantona. Tavallisessa tiedoksiantomenettelyssä päätös voitiin toimittaa postitse ilman esimerkiksi saantitodistusmenettelyn käyttöä. Tavallista tiedoksiantoa käytettäessä asianosaisen katsottiin saaneen päätöksen tiedokseen HL 59 §:n mukaisesti seitsemäntenä päivänä kirjeen lähettämisestä. Tästä ajankohdasta alkoi 60 päivän muutoksenhakuajan laskeminen. Alkupäivänä voitiin kuitenkin pitää muutakin tiedoksisaantipäivää, jos asianosainen pystyi sellaisen todista-

¹⁹³ HE 29/2016, s. 40.

maan.¹⁹⁴ Oikeuskäytännössä on katsottu, että seitsemän päivän kirjeen lähettämisestä oli vähimmäisaika päätöksen tiedoksisaannille. Muutoksenhaun määräaika laskettiin tämän päivän perusteella, vaikka verovelvollinen olisi osoittanut saaneensa päätöksen tiedoksi jo aiemmin.¹⁹⁵

Muutoksenhaun vähimmäisaika soveltui tilanteissa, joissa tilikauden päättymisestä laskettu tavanomainen kolmen vuoden määräaika olisi ollut alle 60 päivää. Kyse oli tilanteista, joissa Verohallinnon päätös oli tehty lähellä pääsääntöisen määräajan päättymistä. Muutoksenhakuajan minimipituudella annettiin verovelvollisille mahdollisuus tehokaaseen muutoksenhakuun myös niissä tilanteissa, joissa se ei olisi ollut tavanomaista muutoksenhakuajaa soveltaen mahdollista.

Tiettyjen erityisluonteisten päätösten muutoksenhakuun ei sovellettu tavanomaista kolmen vuoden määräaika. Näiden päätösten osalta muutoksenhakuaja laskettiin aina tiedoksisaantipäivän perusteella. Ennakkoratkaisupäätökseen oli haettava muutosta 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Sama koski AVL 162 C §:n 6 momentin mukaisia verovelvollisen arvonnäisäverokaudesta tehtyjä päätöksiä¹⁹⁶, sekä AVL 175 §:n 2 momentin mukaisia rekisteröinnistä, rekisteristä poistosta, veroryhmän rekisteröinnistä tai sellaisen purkamisesta tehtyjä päätöksiä. Näiden erillispäätösten muutoksenhakuaja oli siis vain puolet arvonnäisäverotusta koskevien päätösten tavanomaisesta vähimmäismuutoksenhakuajasta.

Erillispäätösten luonne on perustellut lyhyempää muutoksenhakuajaa. Tavanomaisesti arvonnäisäveroa koskevat Verohallinnon päätökset, esimerkiksi veronmääräämispäätökset, liittyivät asianomaisten toiminnan ja ilmoitusten oikeellisuuden jälkikäteiseen arviointiin. Päätösten oikeusvaikutus kohdistui jo suoritettuihin toimiin, eikä muutoksenhakuprosessilla ollut vaikutusta esimerkiksi verovelvollisen edellytyksiin harjoittaa liiketoimintaansa. Erillispäätösten tapauksessa tilanne oli erilainen.

Erillispäätösten oikeusvaikutus kohdistui asianomaisten tulevaan toimintaan. Ennakkoratkaisuissa määritellään, miten yksittäinen liiketoimi tulisi toteuttaa. Ne ovat sitovia pisinmäärällä päätöksen antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun asti, joten päätös on

¹⁹⁴ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 394: Käytännössä on todettu, että mikäli verovelvollinen on kiistänyt päätöksen tiedoksisaannin, on vastakkaisen todistaminen usein ollut hyvin hankalaa.

¹⁹⁵ KHO 2010:77.

¹⁹⁶ Käytännössä kyse oli päätöksistä niissä tilanteissa, joissa verovelvollisen verokaudeksi määrättiin kuukausi, koska tämän uskottiin laiminlyövä velvollisuuksiaan tai koska tämän ei uskottu täyttävän pidennetyn verokauden soveltamisedellytyksiä..

oikeusvaikutukseltaan myös verrattain lyhytkestoinen.¹⁹⁷ Ilmoituskautta koskevat päätökset taas asettavat verovelvolliselle velvoitteen veroilmoitusten antamiseen kuukausittain. Päätös asettaa verovelvolliselle velvoitteen ilmoittaa ja maksaa veroa omaa käsitystään useammin. Rekisteröintiä koskevat päätökset taas vaikuttavat välittömästi asianomaisen mahdollisuuteen harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa. Päätöksestä ja muutoksenhaun tuloksesta riippuu välittömästi, voiko asianosainen aloittaa arvonlisäverollisen liiketoiminnan tai jatkaa sen harjoittamista. Lisäksi niillä on vaikutus valittajalta edellytettyjen velvollisuuksien täyttämiseen.

Erillispäätökset ohjasivat välittömästi asianomaisen tulevaa toimintaa. Niiden oikeusvaikutus oli usein välitön. Tämän takia sekä hallintotoiminnan että asianomaisen oikeusturvan näkökulmasta oli tärkeää, että päätöksen oikeellisuus vahvistettiin mahdollisimman pian päätöksen tekemisen jälkeen. Kyse oli päätöksistä, jotka kohdistuvat tulevan toiminnan etukäteiseen arviointiin. Epäselvyys päätösten oikeudenmukaisuudesta olisi lykännyt asianomaisen toimintaa ja mahdollisesti heikentänyt tämän kykyä harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa.

Lyhyempää kolmenkymmenen päivän muutoksenhakuaikaa sovellettiin myös Veronsääjien oikeudenvilvontayksikön muutoksenhakuun. VOVA:n tapauksessa 30 päivän valitusaika koski kaikkia päätöstyyppisiä. Tavanomaisten verotuspäätösten osalta Veronsääjan muutoksenhakuaika oli merkittävästi muiden asianosaisten muutoksenhakuaikaa lyhyempi. Sen laskeminen myös poikkesi muiden asianosaisten muutoksenhakuajojen laskemisesta. Oikeudenvilvontayksikön 30 päivän muutoksenhakuaikaa alettiin laskea päätöspäivästä alkaen. Päätöksiä ei AVL:n säännösten mukaan annettu kirjallisesti tiedoksi oikeudenvilvontayksikölle. Tämän sijaan yksikölle varattiin AVL 193 b §:n mukainen tilaisuus tutustua päätöstä koskeviin verotusasiakirjoihin päätöspäivästä lähtien. Tästä syystä VOVA:lla ei ollut tiedoksisaantipäivää, josta muutoksenhakuajan laskeminen olisi voitu aloittaa.

Päätöksen tiedoksisaantipäivästä alkaen lasketut muutoksenhakuajat ovat osoittautuneet hankaliksi. Korkein hallinto-oikeus on oikeuskäytännössään käsitellyt tilanteita, joissa muutoksenhakuajan alkamiskohta ei käy selvästi ilmi Verohallinnon päätöksestä. Esimerkiksi 22.8.2007 taltionumerolla 2070 annetussa ratkaisussa KHO on todennut, ettei verovelvollista voida velvoittaa osoittamaan tiedoksisaannin ajankohtaa tilanteissa, joissa päätöksen postituspäivä ja täten valitusajan alkuajankohta jäävät epäselviksi. Näissä

¹⁹⁷ Verohallinto 2017, luku 13.3.

olosuhteissa päätöstä siitä, onko oikaisuvaatimus saapunut Verohallintoon määräajassa, ei KHO:n mukaan voitu tehdä valittajan vahingoksi. Ratkaisun perusteella oikaisuvaatimukset tuli aina käsitellä määräajassa saapuneina, mikäli Verohallinto ei kyennyt osoittamaan päätösten tosiasiallista postituspäivää.

4.1.4 Valitus Verohallinnon päätöksestä ja sen käsittely

Arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä muutoksenhakuprosessi alkoi Verohallinnon päätöksestä tehdystä valituksesta. Arvonlisäverolain 193 §:n 1 momentin mukaan valitus oli osoitettava Helsingin hallinto-oikeudelle. Valitukselta edellytettyä sisältöä ei määritelty arvonlisäverolaissa lukuun ottamatta sitä, että valitus oli toimitettava Verohallintoon kirjallisena.

Jotta valituksen asianmukainen käsittely olisi ollut mahdollista, valituskirjelmän tuli kuitenkin pitää sisällään tietyt asian käsittelyn kannalta välttämättömät tiedot. Verohallinto on listannut ohjeistuksessaan tiedot, jotka oikaisuvaatimuksen on tullut sen mukaan sisältää. Oikaisuvaatimuksesta on tullut käydä ilmi muutoksenhakijan nimi ja Y-tunnus, tieto siitä, mihin päätökseen muutoksenhaku kohdistuu, hakijan vaatimus siitä, miten päätöstä tulisi muuttaa, sekä perustelut tälle vaatimukselle. Tämän lisäksi valitus on tullut allekirjoittaa, sekä siihen on tullut liittää sellaiset asiakirjat, joihin muutoksenhakija valituksellaan vetoaa.¹⁹⁸ Näiden lisäksi on katsottu, että valituksen on tullut sisältää myös valittajan vaatimuksen rahamäärä tai muu vaatimuksen yksilöinti.¹⁹⁹

Valituskirjelmän muoto oli vapaa, mutta halutessaan valittaja saattoi käyttää valituksen muotoilussa apunaan Verohallinnon julkaisemaa kansilehteä.²⁰⁰ Kansilehti ei ollut välttämätön valituksen käsittelemiseksi oikaisuvaatimuksena. Kyse oli lomakkeesta, joka ohjasi valittajaa lisäämään valitukselle vaaditut tiedot. Lomake ei sisältänyt tietoa siitä, mille viranomaiselle valitus oli osoitettu. Tämä tieto valittajan oli lisättävä oikaisuvaatimukselle, vaikka tämä olisi käyttänyt kansilehteä. Valittajan oli tärkeää ilmoittaa, mille taholle valitus oli osoitettu. Mikäli valitusta ei ollut osoitettu hallinto-oikeudelle, Verohallinto saattoi tulkita valituksen itselleen osoitettuna oikaisuvaatimuksena. Tällöin valitusta ei olisi toimitettu tavanomaisen muutoksenhakumenettelyn mukaisesti hallinto-oikeudelle.

¹⁹⁸ Verohallinto (2017a). Ohje koskee myös vuotta 2017 edeltäneen menettelyn mukaista muutoksenhakua.

¹⁹⁹ Kallio ym. (2016), s. 944.

²⁰⁰ Verohallinnon lomake 4015, Oma-aloitteisten verojen oikaisuvaatimus (kansilehti).

keuden käsiteltäväksi. Verohallinto joko oikaisi päätöstään vaatimuksen perusteella, tai antoi siitä hylkäävän päätöksen, sekä valitusohjeet hallinto-oikeuteen.²⁰¹

Pääasiassa puutteellisenä toimitettu valituskirjelmä ei ollut peruuttamaton este muutoksenhakumenettelyn jatkolle. Hallintolain 7-8 §:n mukaisten palvelu- ja neuvontavelvoitteiden²⁰² mukaisesti Verohallinnon oli epäselvissä tilanteissa selvitettävä, mitä verovelvollinen on toimittamallaan asiakirjalla tosiasiallisesti tarkoittanut.

Arvonlisäverolain 193 §:n 1 momentin mukaan valitus oli osoitettava Helsingin hallinto-oikeudelle, mutta toimitettava Verohallintoon. AVL 194 §:n mukaan Verohallinnon oli harkittava, antoiko oikaisuvaatimus perusteen oikaista päätöstään. Vasta tämän jälkeen Verohallinnon tuli siirtää valitus Helsingin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Tätä verovalitusasioiden menettelyä kutsuttiin siirtomenettelyksi. Menettelyssä hallinto-oikeus sai valitukset käsiteltäväksi vain siltä osin, kuin Verohallinto ei nähnyt niissä olevan aihetta päätöstensä oikaisuun.²⁰³

Mikäli Verohallinto oikaisi päätöksensä täysin valituksella esitetyn mukaisesti, valitus raukesi. Mikäli päätöstä oikaistiin valituksen perusteella vain osittain tai ei lainkaan, alkoi asiassa tosiasiallinen muutoksenhakuvaihe. Verohallinto antoi valituksesta oman lausuntonsa ja siirsi sen, sekä asian kannalta oleelliset verotusasiakirjat Helsingin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.²⁰⁴

Verohallinnon velvoite tutkia valitus oikaisuperusteiden varalta perustui AVL 192 §:n jonka mukaan Verohallinnon oli oikaistava verovelvollisen vahingoksi virheelliseksi toteamaansa päätöstä. Lainkohdan mukainen oikaisupäätös oli mahdollista tehdä Verohallinnon omasta aloitteesta tai yksinomaan Verohallinnolle osoitetun oikaisuvaatimuksen vuoksi. Pääasiassa päätökset tehtiin kuitenkin hallinto-oikeudelle kohdistetun valituksen tietojen perusteella, sillä virheen paljastuminen muilla tavoin oli harvinaista.²⁰⁵

Oikaisuharkinnassa Verohallinto tarkisti, että valituksenalainen päätös oli tehty sen omien ohjeistusten ja tulkintojen mukaan oikeansisältöisenä. Verohallinto saattoi oikaista päätöstään esimerkiksi laintulkinnassa tapahtuneen muutoksen takia.²⁰⁶ Oikaisu

²⁰¹ Verohallinto (2015a), luku 4.5.1.2.

²⁰² HL 7-8 §.

²⁰³ Verohallinto (2015a), luku 2.

²⁰⁴ Verohallinto (2015a), luku 4.5.1.2.

²⁰⁵ Kallio ym. (2016), s. 942.

²⁰⁶ Esimerkiksi KHO:n ratkaisu on saattanut muuttaa Verohallinnon tulkintaa. Kallio ym. (2016), s. 942.

saatettiin tehdä myös päätöksellä olevan menettelyllisen virheen, tai huolimattomuusvirheen vuoksi. Verohallinto oikaisi myös usein päätöksiä, jotka oli tehty verovelvollisen puutteellisenä antamien tietojen takia. Tällaisia olivat esimerkiksi arviopäätökset. Näissä tapauksissa valitus johti Verohallinnon oikaisupäätökseen, mikäli se sisälsi aiemmin puuttuneet tiedot ja näiden tietojen perusteella voitiin todeta valituksen olevan perusteltu.

Verohallinnon oli suoritettava oikaisuharkinta kaikkien sille toimitettujen valitusten pohjalta. Tämä koski myös valituksia, jotka valittaja oli arvonlisäverolain sääntelyn vastaisesti toimittanut suoraan Helsingin hallinto-oikeudelle. Hallinto-oikeuksien toimintaa sääntelevän Hallintolainkäyttölain (HLL) 26.2 §:n²⁰⁷ mukaan valituksen toimittaminen väärälle viranomaiselle ei ollut peruste jättää valitusta tutkimatta. Hallinto-oikeus ei kuitenkaan ottanut virheellisesti sille toimitettua valitusta välittömästi käsittelyynsä, vaan ohjasi sen Verohallinnolle oikaisukäsittelyä varten. Tästä eteenpäin valituksen käsittely eteni säännönmukaisesti.²⁰⁸ VOVA:n tekemät valitukset toimitettiin suoraan Helsingin hallinto-oikeudelle eikä niiden pohjalta suoritettu oikaisuharkintaa.²⁰⁹

Mikäli Verohallinto oikaisi päätöksensä kokonaan, oikaisupäätöksellä muutettujen verokausien tiedoiksi oikaistiin valittajan valituksen mukaiset tiedot. Oikaisupäätös oli VOVA:lle valituskelpoinen. Mikäli Verohallinto oikaisi tekemäänsä päätöstä vain osittain, se siirsi valituksen muilta osin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Verohallinto oikaisi valituksenalaisten kausien tiedot valituksen mukaisiksi siltä osin kuin valitus hyväksyttiin. Siitä osasta valitusta, jonka Verohallinto ei pitänyt perusteena päätöksen oikaisulle, Verohallinto teki valituslausunnon. Valituslausunto siirrettiin valituksen ja sen kannalta oleellisten verotustietojen kanssa hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Jos Verohallinto ei oikaissut päätöstään lainkaan, se teki valituksesta lausunnon ja asia siirrettiin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi samaan tapaan kuin osittain hyväksytty valitus. Mikäli valitukseen liittyi vaatimus perinnän täytäntöönpanon kiellosta tai keskeytyksestä, Verohallinto käsitteli vaatimuksen ennen asian siirtoa hallinto-oikeuden käsiteltäväksi.²¹⁰

²⁰⁷ HLL 26.2 §: ”Jos valituskirjelmä on erityisen säännöksen nojalla toimitettava muulle viranomaiselle kuin valitusviranomaiselle, mutta se on toimitettu valitusajan kuluessa valitusviranomaiselle, valitusta ei tämän vuoksi jätetä tutkimatta.”.

²⁰⁸ Verohallinto (2015a), luku 4.5.1.1.

²⁰⁹ Verohallinto (2015a), luku 3.2.2.

²¹⁰ Verohallinto (2015a), luku 3.2.2.

Verohallinnon valituslausunto sisälsi yhteenvedon verovelvollisen valituksellaan esittämistä vaatimuksista ja näiden perusteluista, sekä Verohallinnon perustellut kannanotot näihin liittyen.²¹¹ Verohallinnon kannanotot pitivät sisällään perustelut sille, miksi valituksen ei katsottu aiheuttavan aihetta päätöksen oikaisuun. Lisäksi ne saattoivat sisältää esimerkiksi arvion sellaisesta verovelvollisen esittämästä näytöstä, jota ei ollut ollut Verohallinnon käytössä alkuperäisen päätöksen tekohetkellä.

4.1.5 Helsingin hallinto-oikeus muutoksenhakuviranomaisena

Arvonlisäveroasioissa muutoksenhakuviranomaisena toimi yksinomaan Helsingin hallinto-oikeus. Syy arvonlisäveroa koskevien valitusten keskittämiseksi yhteen hallinto-oikeuteen voidaan johtaa arvonlisäverotusta edeltäneen liikevaihtoverotuksen ajalta. Liikevaihtoverotukseen liittyvät käsittelyt oli keskitetty omaan erikoistuomioistuimeensa, liikevaihtovero-oikeuteen. Kun liikevaihtovero-oikeus lakkautettiin joulukuussa 1993, sen henkilökunta siirrettiin Helsingin hallinto-oikeutta edeltäneeseen Uudenmaan läänioikeuteen. Liikevaihtoveroa koskevat valitukset keskitettiin kyseiseen tuomioistuimeen sinne liikevaihtovero-oikeuden entisen henkilökunnan kautta keskittyneen verolajikohtaisen osaamisen vuoksi.²¹²

Ajan myötä keskittämisen hyötyjen on katsottu vähentyneen. Verolajikohtaisen asiantuntemuksen aikaansaamaa oikeuskäytännön yhdenmukaisuutta ei ole pidetty perusteena arvonlisäveroa koskevien valitusten keskittämisen välttämättömyydelle.²¹³ Tästä huolimatta arvonlisäveroa koskevien valitusten käsittely säilyi keskitettyinä Helsingin hallinto-oikeuteen aina arvonlisäverolain mukaisen menettelyn kumoamiseen saakka.

Muutoksenhakuasiat siirtyivät Helsingin hallinto-oikeuden johdettaviksi oikaisukäsittelyvaiheen jälkeen.²¹⁴ Hallinto-oikeus oli toimivaltainen viranomainen siitä alkaen, kun se sai valituksen tiedoksi Verohallinnolta. Hallinto-oikeus käsitteli arvonlisäveroa koskevat valitukset pääosin tavanomaisessa hallintolainkäyttölain mukaisessa menettelyssä. Menettely oli perustuslain ja kansainvälisten sopimusten oikeudenmukaiselle oikeudenkäynnille asettamien vaatimusten mukaista.²¹⁵ Suurin osa verotusta koskevista valituksista käsiteltiin kirjallisessa menettelyssä.²¹⁶ Suullinen käsittely oli mahdollista järjestää

²¹¹ Verohallinto (2015a), luku 3.2.2.

²¹² Oikeusministeriö (2010), s. 88.

²¹³ Oikeusministeriö (2010), 89.

²¹⁴ Kallio ym. (2016), s. 946.

²¹⁵ Äimä (2011), s. 86.

²¹⁶ On arvioitu, että hallinto-oikeuksien vuosittain käsittelemästä n. 2000:sta verovalituksesta vain 10-20 käsitellään suullisessa menettelyssä. Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 242.

joko valittajan vaatimuksesta tai hallinto-oikeuden oman päätöksen perusteella. Vaikka vaatimukset suullisesta käsittelystä pääasiassa hylättiin²¹⁷, järjestettiin suullisia kuulemisia arvonlisäverotuksessa ajan myötä lisääntyvällä tahdilla.

Suullisia kuulemisia hyväksyttiin erityisesti veronkorotuksia koskevissa asioissa. Tässä suhteessa merkitystä oli EIT:n oikeuskäytännöllä, jossa rangaistusluonteisia veronkorotuksia koskevat asiat rinnastettiin rikosasioihin. Tulkinnan mukaan veronkorotusasiat olivat välittömästi EIS:n oikeusturvaa koskevien säännösten piirissä. Näin ollen veronkorotuksia koskeviin asioihin on soveltunut EIS:n mukainen vaatimus suullisen käsittelyn mahdollisuudesta.²¹⁸

Veroasioita koskevissa hallinto-oikeuden käsittelyissä osapuolina olivat verovelvollinen ja VOVA. Tämä oli poikkeus hallintoprosessissa muuten yleisesti vallitsevaan tilanteeseen, jossa asianosaisena oli yksinomaan valittaja.²¹⁹ Hallinto-oikeus huolehti asian selvittämisestä käsittelyn tasapuolisuuden, oikeudenmukaisuuden ja asian laadun vaatimassa laajuudessa.²²⁰ Verotusasioissa hallinto-oikeuden mahdollisuutta selvittää asiaa rajoitti se, että monissa tapauksissa yksinomaan verovelvollinen pystyi antamaan asian selvittämisen kannalta merkittäviä tietoja²²¹.

Hallintolainkäyttölain säännökset väistyvät, mikäli muut lait sisältävät sen kanssa ristiriidassa olevia säännöksiä.²²² Arvonlisäverolakiin sisältyi joitakin muutoksenhakuviranomaisen toimintaa ohjaavia säännöksiä. AVL 194 §:n 2 momentissa säädettiin verotusasian osapuolten oikeudesta antaa vastine vastapuolen tekemään vaatimukseen, sekä linjattiin, missä tilanteissa asia voitiin ratkaista osapuolta kuulematta. AVL 195 §:ssä taas annettiin hallinto-oikeudelle oikeus siirtää päätöksensä tiedoksiannon Verohallinnon suoritettavaksi.

Arvonlisäverolain 194 §:n 2 momentin mukaan hallinto-oikeuden oli annettava VOVA:lle tilaisuus antaa vastine valittajan tekemästä valituksesta ja siitä annetusta Verohallinnon lausunnosta. Vastaavasti muutoksenhakijalle tuli antaa mahdollisuus antaa

²¹⁷ Hallinto-oikeuden oli lähtökohtaisesti järjestettävä suullinen kuuleminen, jos asianosainen sitä vaati. Asioissa, joissa suullinen käsittely olisi ollut asian laadun vuoksi tarpeeton, hallinto-oikeus saattoi kuitenkin jättää suullisen käsittelyn toimittamatta. Verotusasioiden katsottiin olevan pääasiassa luonteeltaan sellaisia, ettei suulliselle käsittelylle ollut tarvetta. Verohallinto (2015a), luku 6.1.

²¹⁸ Kallio ym. (2016), s. 947.

²¹⁹ Äimä (2011), s. 86.

²²⁰ Räbinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 242 - 243.

²²¹ Äimä (2011), s. 87.

²²² Äimä (2011), s. 86.

vastine VOVA:n tekemään valitukseen, sekä vastaselitys VOVA:n vastineeseen. Hallinto-oikeuden johtaman muutoksenhakuvaiheen ja Verohallinnon johtaman oikaisuvaikkeen välinen ero käy ilmi siitä, ettei Verohallinnolta lähtökohtaisesti pyydetty enää lausuntoa valittajan vastaselvityksellään antamista uusista tiedoista. Yleisesti katsottiin, että tässä vaiheessa VOVA:n lausuntomahdollisuus oli riittävä²²³.

Arvonlisäverolaissa ei määritelty menettelyä, jolla vastineen antaminen oli mahdollistettava asianosaisille. Yleisellä tasolla hallinto-oikeuden asianosaisten vastineen antoa koskeva prosessi on edennyt niin, että valitus asianmukaisine liitteineen on toimitettu vastineen antoon oikeutetulle taholle. Materiaali on kuitenkin voitu varata nähtäväksi muinkin tavoin. Asiakirjat nähtyään osapuolella on ollut mahdollisuus, muttei velvollisuutta vastineen antamiseen.²²⁴

Arvonlisäverolaissa mahdollistettiin hallinto-oikeudelle asian ratkaiseminen myös asianosaista kuulematta. Asia oli mahdollista ratkaista asianosaista kuulematta hallintolainkäyttölain 34 §:n 2 momentin mukaisissa tilanteissa. Lainkohdan mukaan kuulemistä ei ollut tarve suorittaa, jos valitus jätettiin tutkimatta tai hylättiin välittömästi. Kuulemista ei tarvinnut suorittaa myöskään silloin, jos se olisi ollut ilmeisen tarpeetonta. Viimeksi mainitulla tarkoitettiin erityisesti tilanteita, joissa asiaa ei ratkaistu asianosaisten vahingoksi. Kuulemista ei tarvinnut suorittaa esimerkiksi silloin jos tavanomaisesti suoritettun kuulemisen jälkeen annetusta viranomaisen selvityksestä oli selvinnyt asian käsittelyn kannalta merkittäviä tietoja, mutta uusi tieto oli ollut asianosaisten hyväksi.²²⁵

Hallintolainkäyttölain mukaisten tilanteiden lisäksi arvonlisäverolaissa oli määritelty myös erityisesti arvonlisäveroasioissa sovellettava mahdollisuus käsitellä asia asianosaista kuulematta. AVL 194 §:n 2 momentin mukaan asia voitiin ratkaista Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköä kuulematta, jos verovelvollisen vaatimus oli rahalliselta arvoltaan alle 6000 euroa, eikä asia ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä. Käytännössä tämä tarkoitti, että rahalliselta arvoltaan pienissä muutoksenhakutapauksissa verovelvollisen oikeudet tulla kuulluksi olivat paremmat kuin veronsaajien. 6000 euron raja vastasi verotusmenettelystä annetun lain 69 §:ssä määriteltyä rajaa asioille, jotka voitiin ratkaista VOVA:a kuulematta. Verotusmenettelystä annetun lain esitöiden mukaan eurorajan

²²³ Verohallinto (2015a), luku 3.2.2.

²²⁴ Ks. Mäenpää (2013), pääluku V, luku 5, menettely asianosaisten kuulemisessa. Menettelyä on sovellettu hallintolainkäyttölain 34 §:än perustuvan asianosaisten selvityksenanto-oikeuden toimeenpanossa.

²²⁵ HE 217/1995, s. 61.

avulla velvoite viranomaisen kuulemiseen on pyritty kohdistamaan tapauksiin, joissa se on tarpeellista²²⁶.

Euromääräisen rajan lisäksi VOVA:n kuulematta jättäminen on vaatinut myös, ettei asia ole ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä. Verotusmenettelylain vastaavaa lainkohtaa koskevassa tulkinnassa on katsottu, ettei asia ole ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä, mikäli se on koskenut selkeää oikeuskysymystä, jonka ratkaisulinja on ollut vakiintunut, eikä asiassa ole ilmennyt merkittävää erimielisyyttä näyttöön liittyen.²²⁷ Arvonlisäverotuksessa, sekä muissa siirtomenettelyssä käsitellyissä verolajeissa Verohallinto sisällytti valituksesta tekemäänsä lausuntoon käsityksensä siitä, tuliko valituksen käsittelyssä kuulla VOVA:a.²²⁸

Arvonlisäverolain 195 §:ssä määriteltiin hallinto-oikeudelle oikeus antaa päätöstensä tiedoksianto Verohallinnon tehtäväksi. Verohallinto on katsonut, että hallinto-oikeuden tuli toimittaa päätöksensä ja niihin liittyvät asiakirjat sille Verotusmenettelystä annetun asetuksen 10 §:n mukaisesti kaikissa verolajeissa. Lainkohdan mukaan hallinto-oikeuden tuli palauttaa valitusasiaa koskevat asiakirjat Verohallintoon heti päätöksen tekemisen jälkeen. Saatuaan asiakirjat tiedokseen, Verohallinto teki päätöksen suhteen tarpeelliset verotustoimenpiteet. Tässä yhteydessä päätös tuli myös valittajan tietoon. Jos hallinto-oikeuden päätös ei johtanut verotustoimenpiteisiin, valittajalle annettiin tieto tehdystä päätöksestä. Tuomioistuimen ratkaisu tuli antaa tiedoksi Veronsaajien oikeudenvalvontayksikölle samassa yhteydessä kun se annettiin tiedoksi Verohallinnolle, mikäli VOVA oli toiminut asiassa osapuolena.²²⁹

Arvonlisäverolain mukaisia poikkeuksia lukuun ottamatta menettely hallinto-oikeudessa oli arvonlisäveroasioissa hallintolainkäyttölain mukaista. Tämä tarkoitti sitä, että vuodesta 2016 alkaen valittajalta perittiin hallinto-oikeudessa 250 euron tuomioistuinmaksu, mikäli päätöstä ei muutettu valituksen perusteella tämän eduksi.

Pääsääntöisesti hallinto-oikeudessa sovellettua käytännön menettelyä ei ole tarkoituksenmukaista selostaa tässä tutkielmassa tarkemmin. Tämä johtuu erityisesti siitä, ettei hallinto-oikeuden menettelyssä ole havaittu sellaisia menettelyllisiä ongelmia tai puutteita, joiden voitaisiin katsoa heikentävän verovelvollisten oikeusturvaa. Hallintolainkäyttölain mukaisen tuomioistuinmenettelyn on katsottu täyttävän oikeusturvan toteu-

²²⁶ HE 76/2012, s. 48.

²²⁷ Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 246.

²²⁸ Verohallinto (2015a), luku 3.2.4.

²²⁹ Verohallinto (2015a), luku 7.1.

tumisen edellytykset.²³⁰ Hallinto-oikeus on lähtökohtaisesti perustuslaissa tarkoitettu lain mukaan toimivaltainen, riippumaton tuomioistuin. Tutkielman näkökulmasta on riittävää tietää, että sen soveltama menettely on ollut hallintolainkäyttölain mukaista.²³¹

Hallinto-oikeuden ratkaisusta oli mahdollista valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen (KHO). Tämä vaati kuitenkin, että korkein hallinto-oikeus antoi asiassa valituslupan. AVL 198 §:n 2 momentin mukaan valituslupa voitiin myöntää, mikäli asian käsittelyllä oli merkitystä oikeuskäytännön yhtenäisyyden näkökulmasta, mikäli asiassa oli tapahtunut ilmeinen virhe, tai mikäli valituslupan myöntämiseen oli painava taloudellinen tai muu syy.

Ensimmäistä niin sanottua prejudikaattiperustetta voitiin soveltaa, kun päätös koski asiaa, jonka suhteen arvonlisäverolain sanamuoto ei ollut yksiselitteinen ja josta ei myöskään ollut aiempaa KHO:n tekemää ratkaisua. Näissä tapauksissa asian käsittely KHO:ssa oli merkittävää lain tulkinnan ja asiaa koskevan menettelyn vakiinnuttamiseksi. Jos prejudikaattiperiaatteen soveltamisen edellytykset täyttyivät, valituslupan saantiin oli hyvät mahdollisuudet. Valituslupa myönnettiin, jos asiassa voitiin katsoa olevan tärkeä laintulkintakysymys ja ratkaisulla oli huomattava vaikutus verotus- ja oikeuskäytäntöön. Luonteeltaan harvinaisten tai olosuhteiltaan erityisten asioiden kohdalla KHO saattoi katsoa, ettei asialla ollut ennakkoratkaisuarvoa. Valituslupa voitiin antaa myös tulkinnaltaan vakiintuneissa asioissa, mikäli tulkinnan katsottiin vaativan vahvistusta, päivittämistä tai muutosta. Lisäksi valituslupa voitiin tällä perusteella myöntää asioissa, joiden odotettiin vaativan ennakkoratkaisun pyytämistä EUT:lta.²³²

Käytännössä valituslupan saamisen prejudikaattiperusteella vaati joko sen osoittamista, että hallinto-oikeuden päätös oli ristiriidassa KHO:ssa aiemmin omaksutun tulkinnan kanssa, tai sen, että oikeuskäytäntö asiassa oli ristiriitaista. Yksilöimättömillä ja erittelemättömillä lupahakemuksilla ei ole katsottu olleen realistisia menestymisen mahdollisuuksia.²³³

Päätöksen virheellisyyden perusteella valituslupia on myönnetty käytännössä niissä tapauksissa, joissa hallinto-oikeuden on todettu soveltaneen virheellisiä lainkohtia, tai tul-

²³⁰ Äimä (2011), s. 86.

²³¹ Hallinto-oikeuden menettelyä verotusasioissa on avattu tarkemmin esim. Myrsky – Rabinä (2015), luku 7.3.

²³² Ks. Kallio ym. (2016), s. 949 – 950 ja Myrsky – Rabinä (2015), s. 499 - 500.

²³³ Myrsky – Rabinä (2015), s. 500.

kinneen lakia virheellisesti.²³⁴ Kyse on voinut olla myös hallinto-oikeuden menettelyllisestä virheestä.²³⁵

Jotta valituslupa on ollut mahdollista saada päätöksen virheellisyyden perusteella, virheen on tullut olla erityinen. Käytännössä virheellä on tullut olla merkitystä päätöksen lopputulokseen. Lisäksi päätöksellä itsellään on tullut olla vaikutus esimerkiksi valittajan taloudelliseen asemaan.²³⁶ Lähtökohtaisesti voitane ajatella, että virheellisen lain tulkinnan tapauksessa kyseessä on tullut olla selvästi vakiintuneesta tulkinnasta poikkeava päätös. Tulkinnaltaan vakiintumattomissa asioissa kyse on ollut pikemminkin tilanteista, joissa on voitu soveltaa prejudikaattiperiaatetta. Kyse on voinut olla myös siitä, että hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen esiin nousseet uudet faktat ovat osoittaneet päätöksen selkeästi virheelliseksi²³⁷.

Valituslupa voitiin myös myöntää, mikäli asia oli valittajalle taloudellisesti tai muuten erityisen merkittävä. Tällä tarkoitettiin esimerkiksi suurta yksittäistä taloudellista intressiä, mutta myös muu syy, esimerkiksi asian toistumista usein valittajan verotuksessa, saattoi olla peruste valitusluvalle. Merkittävää saattoi olla myös asian suuri merkitys valittajalle toisessa verolajissa. Käytännössä valitusluvan saaminen tällä perusteella vaati, että kyse oli selkeästi tärkeästä tai kohtuuttomasta tilanteesta valittajalle.²³⁸ Painava taloudellinen ja muu syy on ollut tavanomainen lisäperuste joko prejudikaattiperusteen tai päätöksen virheellisyyden lisäksi valituslupahakemuksilla.²³⁹

Valitusluvan hakeminen ja valittaminen KHO:n eivät ole olleet käytännössä toisistaan erilliset menettelyt. Molempia on ollut mahdollista hakea samalla kirjelmällä, ja KHO on lähtökohtaisesti ottanut valitukset käsittelyyn saman tien luvan myöntämisen jälkeen.²⁴⁰ Perusteita valitusluvan myöntämiseksi ei ollut esitettävä kirjelmällä perusteellisesti, joskin valittajan oli ilmaistava kantansa siihen, miksi tämän mielestä lupa oli myönnettävä²⁴¹.

Valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen oli tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Tässä tapauksessa samaa määräaikaa sovellettiin sekä va-

²³⁴ Kallio ym. (2016), s. 950.

²³⁵ Myrsky – Rabinä (2015), s. 501.

²³⁶ Myrsky – Rabinä (2015), s. 501.

²³⁷ Myrsky – Rabinä (2015), s. 501.

²³⁸ Myrsky – Rabinä (2015), s. 502.

²³⁹ Kallio ym. (2016), s. 950.

²⁴⁰ Kallio ym. (2016), s. 949.

²⁴¹ Myrsky – Rabinä (2015), s. 498.

littajaan että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikköön. VOVA:n muutoksenhakuajan laskeminen alkoi välittömästi siitä hetkestä, kun se oli saanut päätöksen tiedokseen hallinto-oikeudelta.²⁴² Valittajaan sovellettiin samaa tiedoksisaantipäivää koskevaa menettelyä kuin verohallinnon päätöksiä koskien.

Valituslupajärjestelmän soveltaminen on tarkoittanut sitä, että KHO:n valittaminen ei ole ollut käytännössä mahdollista useimmissa arvonlisäveroa koskevissa muutoksenhakuasioissa.²⁴³ Tästä syystä KHO:n huomioiminen ei ole tämän tutkielman näkökulmasta tarkoituksenmukaista arvioitaessa kaikkien asianosaisten arvonlisäveroasioissa käytettävissä olevaa oikeusturvaa. Kyse on oleellisesta osasta Suomen oikeusjärjestelmää ja muutoksenhakumenettelyä, mutta sen ei voida pääsääntöisesti katsoa olevan osa arvonlisäverotusasioissa yleisesti sovellettavaa muutoksenhakumenettelyä.

Poikkeus valituslupajärjestelmän soveltamiseen oli valittaminen Keskusverolautakunnan (KVL) myöntämistä ennakkoratkaisuista. Ennakkoratkaisuista valitettiin suoraan KHO:n, joka toimi tapauksissa ensivaiheen muutoksenhakuviranomaisena. Valitusten käsittelyssä sovellettiin hallintolainkäyttölain mukaista menettelyä, ja voidaan katsoa, että menettely on ollut pitkälti vastaavaa kuin tavanomaisesti ensivaiheen muutoksenhakuviranomaisena toimineessa hallinto-oikeudessa. KVL:n ennakkoratkaisuja koskevat valitukset toimitettiin suoraan KHO:n, joten menettelyyn ei sisällynyt esimerkiksi Verohallinnon lausunnon antoa valitukseen liittyen.²⁴⁴

4.2 Yksilön oikeusturvan toteutuminen

4.2.1 Arvonlisäverotuksessa sovellettavat oikeusturvavaatimukset

Verotusasioissa yksilölle on taattu perustuslain 21 §:ssä EIS:n 6 artiklaa vastaava oikeusturva.²⁴⁵ Arvonlisäverotus ei ole tältä osin ollut poikkeus. Myös arvonlisäverotusasioissa asianosaiselle on tullut taata perustuslain 21 §:n mukainen oikeusturva.

Perustuslain 21 §:ssä taataan yksilölle oikeus saada asiansa käsiteltyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa. Yksilölle taataan myös oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Tämän lisäksi lainsäätäjälle on asetettu velvollisuus taata viranomaiskäsittelyn julkisuus, sekä asianosaisten oikeus tulla

²⁴² Verohallinto (2015a), luku 7.2.

²⁴³ Verotusasioita koskevista valitusluvista on hyväksytty n. 15-20 %. Myrsky – Rabinä (2015), s. 496.

²⁴⁴ Verohallinto (2015a), luku 4.6.3.

²⁴⁵ HE 309/1993, s. 73-74.

kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta. Samoin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet tulee turvata lailla.

Perustuslain 21 §:n sisältö perustuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeusturvasäännöksiin. Ihmisoikeussopimusta sekä siitä oikeuskäytännössä tehtyjä tulkintoja voidaan käyttää apuna perustuslain oikeusturvasääntelyn tulkinnassa.

Perustuslain oikeusturvasääntely sisältää vaatimuksia niin yksilön oikeudesta saada asiansa käsiteltäväksi muutoksenhakuviranomaisessa, muutoksenhakuviranomaisen luonteesta kuin viranomaisen toiminnasta. Arvioitaessa arvonnalisäverolain mukaista muutoksenhakujärjestelmää oikeusturvan toteutumisen näkökulmasta, on kiinnitettävä huomiota kaikkien perustuslaissa esitettyjen vaatimusten toteutumiseen. Näin voidaan selvittää, onko järjestelmässä ollut oikeusturvan toteutumiseen liittyviä puutteita. Lisäksi näin kyetään erittelemään, miltä osin järjestelmä on ollut oikeusturvan näkökulmasta puutteellinen.

4.2.2 Muutoksenhakuoikeuden toteutuminen arvonnalisäverotuksessa

Yksilölle on PeL 21 §:n 1 momentissa taattu oikeus saattaa oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Säännöksessä määritellään yksilön oikeus muutoksenhakuun. Säännöksen perusteella oikeuden muutoksenhakuun tulee ulottua kaikkiin yksilön oikeuksia ja velvollisuuksia koskeviin päätöksiin. Koska perustuslain mukaista oikeusturvaa sovelletaan myös verotusasioissa, voidaan katsoa että verotuspäätökset ovat säännöksessä tarkoitettuja päätöksiä. Arvonnalisäverotuksen näkökulmasta tämä tarkoittaa, että asianosaisella tulee olla oikeus muutoksenhakuun itseään koskevien arvonnalisäverotuspäätösten osalta.

Muutoksenhakuoikeus ulottuu myös muihin arvonnalisäverolain perusteella tehtyihin päätöksiin, jotka vaikuttavat yksilön oikeuksiin, esimerkiksi yksilön mahdollisuuteen harjoittaa arvonnalisäverollista liiketoimintaa. Tällaisia ovat muun muassa arvonnalisäverovelvolliseksi rekisteröintiä koskevat päätökset. Muutoksenhakumahdollisuuden ulkopuolelle voidaan jättää vain sellaiset päätökset, joilla ei ole asianosaisen kannalta tosiasiallista oikeusvaikutusta.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeuskäytännössä on määritetty edellytyksiä sille, millaisessa menettelyssä oikeuden muutoksenhakuun voidaan katsoa toteutuvan. Oikeus voi toteutua vain, jos yksilöllä on käytössään tosiasiasa tehokkaat keinot asian saatta-

miseksi lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Oikeuden ei ole katsottu toteutuvan, mikäli päätöstä ei ole ollut mahdollista saattaa lainkäyttöelimen arvioitavaksi kokonaisuudessaan.²⁴⁶ Oikeuden ei ole katsottu toteutuvan myöskään silloin, mikäli menettelyyn sisältyy ominaisuuksia, jotka tapauskohtaisissa olosuhteissa tosiasiallisesti estävät muutoksenhaun. Tällaisiksi on katsottu esimerkiksi suuruudeltaan huomattavat oikeudenkäyntimaksut^{247, 248}

Oikeuskäytännön perusteella voidaan päätellä, että muutoksenhakumenettelyn tulee mahdollistaa asianosaiselle tehokas muutoksenhakukeino. Muutoksenhakumenettely ei siten voi olla luonteeltaan muutoksenhakuoikeutta rajoittavaa. Päätelmän perusteella esimerkiksi muutoksenhakuajan tulee olla pituudeltaan sellainen, että muutoksenhakuprosessin aloittaminen on sen rajoissa todellisuudessa mahdollista. Samoin esimerkiksi valitukselta edellytetyn muodon tulee olla sellainen, ettei sen tuottaminen edellytä valittajalta sellaista työmäärää tai laintuntemuksen tasoa, joka olisi todellisuudessa mahdollista toteuttaa.

Oikeuskäytännöstä voidaan myös johtaa periaate, jonka mukaan oikeus muutoksenhaakuun ei toteudu, mikäli tuomioistuin ei ole riittävällä tavalla toimivaltainen käsittelemään hallintopäätöksen oikeansisältöisyyttä. Toisin sanoen, asianosaisella tulisi olla mahdollisuus saattaa tuomioistuimen käsiteltäväksi itseään koskevat päätökset kokonaisuudessaan, eikä esimerkiksi vain osittain.

Arvonlisäverolain mukainen muutoksenhakujärjestelmä ei sisältänyt muutoksenhakuoikeuden toteutumisen kannalta ongelmallisia rajoituksia. Asianomaisella oli pääasiallisesti mahdollisuus valittaa kaikista arvonlisäverolain mukaisista päätöksistä joko Helsingin hallinto-oikeuteen tai, Konserniverokeskuksen ennakkoratkaisujen tapauksessa, korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Muutoksenhakuoikeus oli rajoitettu ainoastaan ennakkoratkaisun antamatta jättämistä koskevien päätösten osalta. Nämä olivat kuitenkin luonteeltaan sellaisia päätöksiä, joilla ei ollut tosiasiallista vaikutusta asianomaisen oikeuksien toteutumiseen.²⁴⁹ Osassa arvonlisäveroa koskevista asioista asianosaisen oli erikseen pyydettävä Verohallinnolta muutoksenhakukelpoista päätöstä, jotta muutosta voitiin hakea. Tämän vaatimuksen ei voida katsoa nimenomaisesti rajoittaneen muutoksenhakuoikeutta, koska valituskelpoinen päätös on ollut ongelmattomasti asianosai-

²⁴⁶ Ks. esim. EIT:n tapaus *Ravon ym. v. Ranska* vuodelta 2008. Vastaavia Ranskaa koskevia tapauksia on tehty tuomioistuimessa useita.

²⁴⁷ Ks. EIT:n tapaus *Kreuz v. Puola* vuodelta 2001.

²⁴⁸ Pellonpää ym. (2018), s. 548 - 549.

²⁴⁹ Kallio ym. (2016), s. 944.

sen saatavissa. Kyseessä olisi voinut olla tosiasiallinen muutoksenhakuoikeuden rajoitus, mikäli asianosaisen tietoon ei olisi saatettu mahdollisuutta muutoksenhakukelpoisen päätöksen saamiseen²⁵⁰.

Arvonlisäverolain mukaiseen menettelyyn ei myöskään sisältynyt sellaisia vaatimuksia, jotka olisivat estäneet muutoksenhakuoikeuden toteutumisen. Valituskirjelmää koskevat vaatimukset eivät olleet hankalia toteuttaa, eikä kirjelmän laatiminen vaatinut tavanomaista laajempaa tietotaitoa. Ennakkoratkaisuja lukuun ottamatta päätöksiä koski vähintään 60 päivän muutoksenhakuaja, joka laskettiin päätöksen tiedoksisaannista alkaen. Muutoksenhakuajan riittävyttä arvioitaessa on huomioitava, että asianosainen oli ollut päätöksestä ainakin osittain tietoinen jo ennen sen tiedoksisaantia. Esimerkiksi arvonlisäveron määräämispäätös annettiin menettelyssä, jossa asianosaista kuultiin mahdollisesti tehtävästä päätöksestä ennen päätöksen tekoa. Asianosaiselle annettiin myös mahdollisuus esittää näkemyksensä asiasta jo ennen päätöksen toimittamista²⁵¹.

Voidaan katsoa, että muutoksenhakuaja on ollut tavanomaisesti riittävä valituskirjelmän laatimiseen ja toimittamiseen Verohallinnolle. Useimmissa tapauksissa asianosainen on kyennyt muotoilemaan valituksensa perusteita jo Verohallinnon päätöstä koskevassa kuulemisvaiheessa. Vaikka näin ei olisikaan toimittu, 60 päivää on pidettävä riittävänä aikana valituskirjelmältä vaadittujen perusteiden muodostamiseen. Ennakkoratkaisuille sovellettu 30 päivän muutoksenhakuaja on ollut muita tapauksia rajatumpi. Tässä yhteydessä tulee kuitenkin huomioda, että ennakkoratkaisuja koskevissa valituksissa kyse on ollut useimmiten valittajan ja Verohallinnon laintulkintaa koskevasta erimielisyydestä. Pääsääntöisesti asianosainen on tällöin muodostanut perustelut kannalleen jo ennakkoratkaisun hakuvaiheessa.

Edes siinä tapauksessa, että perustelut olisi tullut muodostaa 30 päivän määräajan sisällä, ei voida katsoa, että 30 päivän määräaja olisi aiheuttanut tosiasiallisen esteen muutoksenhakuoikeuden toteutumiselle. Tässä yhteydessä on huomioitava, ettei valituskirjelmän tullut sisältää valittajan kaikkia perusteluja, vaan riitti, että perustelut olivat siinä laajuudessa, että kirjelmä voitiin käsitellä oikaisuvaatimuksena. Valittajalla oli tarvittaessa oikeus täydentää valitustaan myös muutoksenhakuprosessin aikana.²⁵²

²⁵⁰ Asianosainen sai esimerkiksi rekisteröintipäätöksestä lähtökohtaisesti vain kirjallisen ilmoituksen. Ilmoitus sisälsi ohjeet muutoksenhakukelpoisen päätöksen saamiseksi. Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2015), s. 739, Kallio ym. (2016), s. 907.

²⁵¹ Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen (2015), s. 830.

²⁵² Kallio ym. (2016), s. 944.

Hallinto-oikeus peri tietyissä olosuhteissa valittajalta 250 euron suuruisen oikeudenkäyntimaksun. Periaatteessa tämä oli rajoite yksilön oikeudelle saada arvonlisäveroa koskevat päätöksensä tuomioistuimen käsiteltäväksi. Maksun summa oli kuitenkin verrattain pieni. Lisäksi se oli mahdollista jättää määräämättä silloin, mikäli sen kantaminen olisi ollut kohtuutonta.²⁵³ EIT:n esimerkiksi tapauksessa Kreutz v. Puola noudattaman käytännön perusteella oikeudenkäyntimaksua on tullut muutoksenhakuoikeuden esteenä vain, jos se on tosiasiallisesti estänyt asianosaisen muutoksenhaun. Mikäli käytäntöä sovelletaan hallinto-oikeuden tuomioistuinmaksun oikeusturvanmukaisuuden tulkintaan, voidaan todeta, ettei 250 euron maksu, joka jätetään perimättä, mikäli periminen olisi kohtuutonta, ole tosiasiallisesti käytännön tarkoittamalla tavalla este muutoksenhaulle.

4.2.3 Lainkäyttöviranomainen arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä

Perustuslain oikeusturvasäännösten mukaan päätös tulee saada tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Tuomioistuimen tulee myös olla lain mukaan toimivaltainen. Näiden kriteerien lisäksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen sääntely sisältää vaatimuksen lainkäyttöelimen puolueettomuudesta.

Tuomioistuimen puolueettomuuden on katsottu oikeuskäytännössä edellyttävän, ettei tuomioistuin ole esimerkiksi jäsentensä sidonnaisuuksien vuoksi edes periaatteessa puolueellinen tietyssä asiassa.²⁵⁴ Tuomioistuimen jäsenten osallistuminen valituksen alaisen asian käsittelyyn aiemmassa vaiheessa on ollut puolueettomuuden loukkaus.²⁵⁵ Samoin ongelmallisena on pidetty, mikäli tuomioistuimen jäsenellä on sivutoimensa tai edustuksensa takia intressi ratkaistavaan asiaan^{256, 257}

Tuomioistuimen riippumattomuudella tarkoitetaan sekä tuomioistuimen riippumattomuutta valtiollisista lainsäädäntö- ja toimenpanovaltaa käyttävistä viranomaisista että oikeudenkäynnin osapuolista. Riippumattomuuden loukkauksesta on ollut kyse niissä tilanteissa, joissa jonkin ulkopuolisen tahon on katsottu pystyvän vaikuttamaan tuomioistuimen toimintaan ja ratkaisuihin.

Riippumattomuutta rikkovaksi on katsottu muun muassa viranomaisten suorat vaikutusyritykset tuomioistuimen toimintaan²⁵⁸, viranomaisten mahdollisuus päättää tuomiois-

²⁵³ Perusteet maksusta vapauttamiseen löytyvät tuomioistuinmaksulain 7 §:stä.

²⁵⁴ Ks. esim EIT:n tapaus Langborger v. Ruotsi (1989).

²⁵⁵ Näin EIT:n tapauksessa McGonnell v. Yhdistynyt kuningaskunta (2000).

²⁵⁶ Näin EIT:n tapauksessa Holm v. Ruotsi (1993)

²⁵⁷ Pellonpää ym. (2018), s. 584-585.

²⁵⁸ Ks. EIT:n ratkaisu Sovtransvto Holding v. Ukraina (2002).

tuimen päätösten toimeenpanosta²⁵⁹ ja tuomioistuimen riittämätön toimivalta aineellisten kysymysten käsittelyyn.²⁶⁰ Tuomioistuimen jäseniä koskevien sidosten osalta riippumattomuuden toteutumisen kannalta ongelmallisiksi on katsottu muun muassa jäsenen sivutoimen tai muun työsuhteen aiheuttama intressi käsiteltävään asiaan²⁶¹ ja jäsenen aseman epävarmuutta²⁶². Pääsääntöisesti voidaan katsoa, että tuomioistuimen riippumattomuus ei toteudu, mikäli ulkopuolisilla tahoilla on mahdollisuus puuttua tuomioistuimen ratkaisujen sisältöön tai toimeenpanoon.

Arvonlisäverolain mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä päätökset oli mahdollista saattaa Helsingin hallinto-oikeuden arvioitaviksi. Tietyissä tapauksissa muutoksenhakua oli mahdollista jatkaa myös valittamalla hallinto-oikeuden ratkaisusta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tämä mahdollisuus oli kuitenkin valituslupajärjestelmän vuoksi tosiasiassa voimakkaasti rajattu. Kun harkitaan oikeusturvan toteutumiseksi lainkäyttöelimestä vaadittujen edellytysten täyttymistä, on arvonlisäverolain mukaisen menettelyn osalta keskityttävä hallinto-oikeuden arviointiin.²⁶³

Hallinto-oikeuden toimivallasta arvonlisäveroasioissa oli säädetty arvonlisäverolaissa nimenomaisesti. Tämän ansiosta hallinto-oikeuden asemaan ei liittynyt ilmeisiä toimivaltaan liittyviä kysymyksiä. Laissa säädetty asema takasi, että hallinto-oikeutta oli asemaltaan sellainen lainkäyttöelin, jossa yksilön oikeusturva saattoi toteutua.

Helsingin hallinto-oikeudessa verotusasioiden ratkaisuun ei pääsääntöisesti osallistu muita jäseniä kuin ammattituomareita.²⁶⁴ Tällä on merkitystä harkittaessa hallinto-oikeuden menettelyn puolueettomuutta. Tuomareiden ammattimaisuus edesauttaa tuomioistuimen puolueettomuutta. Ammattituomareilla esimerkiksi sivutoimiin liittyviä sitoumuksia voidaan olettaa olleen huomattavasti vähäisemmissä määrin kuin esimerkiksi vaihtoehtona nähtävillä tuomioistuimen asiantuntijajäsenillä tai muilla pääosin muissa tehtävissä toimivilla tuomareilla.

Tuomareiden ammattimaisuus ei ole sulkenut pois mahdollisuutta siitä, että näillä on voinut olla tapauskohtaisesti puolueettomuutta vaarantavia sitoumuksia. Kyse ei tällöin

²⁵⁹ EIT:n tapauksessa Van de Hurk v. Alankomaat vuodelta 1994 maitolautakunnan riippumattomuutta katsottiin loukatun, koska kyseisen hallinnonalan ministerillä oli mahdollisuus olla panematta käytäntöön lautakunnan päätöstä. Ks. Pellonpää ym. (2018), s. 580.

²⁶⁰ Pellonpää ym. (2018), s. 623.

²⁶¹ Ks. esim. EIT:n tapaukset Wettstein v. Sveitsi (2000) ja Sacilor Lormes v. Ranska (2006).

²⁶² Pellonpää ym. (2018), s. 583.

²⁶³ Lähtökohtaisesti korkeimman oikeuden menettely on ollut tarkasteltavien edellytysten osalta hallinto-oikeutta vastaava.

²⁶⁴ Myrsky – Rabinä (2015), s. 481.

ole ollut tuomioistuinmenettelyn yleisestä puutteesta, vaan tapauskohtaisesta ongelmas-
ta. Niissä tapauksissa, joissa tuomareilla on ollut puolueettomuuden kannalta ongelmal-
lisia sitoumuksia, puolueettomuuden toteutumisesta on pyritty takaamaan tuomarin es-
teellisyttä koskevalla lainsäädännöllä.²⁶⁵ Esteellisyysäännöksillä vastuu puolueetto-
muuden tosiasiallisesta toteutumisesta on siirretty käytännössä tuomarien oman harkin-
tavallan alle.

Tuomareiden tuomioistuimen riippumattomuutta kyseenalaistavia intressejä koskevat
lähtökohtaisesti samat tosiasiat kuin puolueettomuuden kohdalla. Tuomareiden ammat-
timaisuus on käytännössä edesauttanut myös näiden riippumattomuutta. Tuomareiden
asema ei myöskään ole ollut riippumattomuutta vaarantavalla tavalla epävarma. Perus-
tuslain 103 §:ssä on taattu tuomareille oikeus pysyä virassaan, ellei virkaa julisteta tuo-
mioistuimen tuomiolla menetetyksi. Käytännössä perustuslain sääntely takaa sen, ettei
tuomarin riippuvuuteen ole ollut mahdollista vaikuttaa tämän virka-aseman avulla.

Hallinto-oikeuden tuomareiden riippumattomuus suhteessa viranomaisiin on taattu tuo-
mioistuinlain 6 §:ssä. Lähtökohtaisesti suomalaisesta oikeusjärjestelmästä ei myöskään
löydy sellaisia menettelyjä, joiden voitaisiin katsoa laajassa mitassa mahdollistavan
puuttumisen tuomioistuinten päätöksentekoon arvonlisäverotusasioissa. Arvonlisävero-
koskevissa oikeudenkäynneissä valtio on VOVA:n edustamana asianosaisen asemassa.
Sillä ei kuitenkaan ole käytössään keinoja, joilla se voisi tosiasiallisesti puuttua hallinto-
oikeuden riippumattomaan ratkaisutoimintaan. Käytännössä ei voida katsoa, että koti-
maisessa oikeudessa olisi käytössä menettelyjä, joilla olisi mahdollista puuttua hallinto-
oikeuden päätösten toimeenpanoon.²⁶⁶

Euroopan ihmisoikeustuomioistuimesta johdettujen tulkintaperusteiden kannalta arvon-
lisäverotuksen muutoksenhakuelimenä toiminutta hallinto-oikeutta on voitu yleisesti pi-
tää perustuslaissa tarkoitettulla tavalla lailla säädettyinä, riippumattomana ja puolueetto-
mana. Tuomareiden toiminnan puolueettomuuden ja riippumattomuuden toteutuminen
on kuitenkin jäänyt myös näiden omalle vastuulle. Tältä osin järjestelmä on ollut altis
oikeusturvan vastaisille yksittäisille väärinkäytöksille.

²⁶⁵ HLL 76 §, Oikeudenkäyntikaaren 13 luku.

²⁶⁶ Tasavallan presidentin armahdusoikeutta voidaan pitää tuomioistuinten riippumattomuuden kannalta
ongelmallisena. Koska oikeuden soveltaminen on kuitenkin ollut äärimmäisen rajattua, menettelyä ei
voida pitää tosiasiallisesti verotusasioissa oikeusturvan vastaisena.

4.2.4 Viranomaismenettelyä koskevien edellytysten täyttyminen

Oikeusturvan toteutuminen vaatii myös tiettyjen tuomioistuinten ja muiden viranomaismenettelyä koskevien edellytysten täyttymistä. Perustuslain 21 §:n mukaan menettelyyn tulee olla asianmukaista ja tapahtua ilman aiheetonta viivytystä. Sen tulee myös olla oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeiden mukaista.

Oikeusturvan tehokas toteutuminen vaatii asianomaisen tekemän valituksen käsittelyn kohtuullisessa ajassa. Käsittelyajan kohtuullisuuden tulkinta on pitkälti tapauskohtaista. Sen tulkinnassa on huomioitava käsiteltävän asian haastavuus, valittajan, tuomioistuinten ja muiden asianosaisten toiminnan vaikutus sekä tapauksen merkitys valittajan asemaan.²⁶⁷ Oikeusturvan toteutumisen kannalta ongelmallisina ja kohtuuttomina syinä oikeudenkäynnin tavanomaista pidemmälle kestolle on pidetty muun muassa valittajan lainopillisesta ja menettelyllisestä osaamattomuudesta johtuvia perusteita²⁶⁸ sekä viranomaisen toiminnasta tai tämän muusta kuin tilapäisestä resurssipulasta johtuvia perusteita.²⁶⁹ Käytännössä oikeusturvan toteutuminen vaatii muutoksenhakumenettelyn järjestämistä niin, ettei muutoksenhakumenettelyn kesto riippuisi muutoksenhakijan taidoista ja valmiuksista. Lainkäyttöviranomaisen toiminta taas tulisi järjestää niin, että se kykenisi käsittelemään valitukset kohtuullisessa ajassa.

Vaatimukseen asian käsittelystä asianmukaisesti voidaan muutoksenhakumenettelyn osalta liittää vaatimukset oikeudenkäynnin julkisuudesta ja suullisen käsittelyn mahdollisuudesta. Oikeudenkäyntien ratkaisujen tulee olla pääsääntöisesti julkisesti tarkasteltavissa ja niiden julkisuutta tulee olla mahdollista rajoittaa vain painavin perustein. Lisäksi valittajalla tulee olla mahdollisuus saada asiansa käsiteltyä suullisessa käsittelyssä näin halutessaan²⁷⁰.

Hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeuden käynnin takeiden mukaisella menettelyllä tarkoitetaan käytännössä oleellisten perusoikeuksiin liittyvien periaatteiden toteutumista muutoksenhakumenettelyssä. Hyvän hallinnon periaatteet noudattelevat käytännössä tässä tekstissä esiteltyjen yhdenvertaisuusperiaatteen, tarkoitussidonnaisuuden periaatteen, suhteellisuusperiaatteen objektiviteettiperiaatteen, sekä luottamuksensuojaperiaatteen sisältöä. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytysten on katsottu pitävän sisällään muun muassa oikeudenkäynnin osapuolten tasa-arvoisen kohtelun²⁷¹, tuomio-

²⁶⁷ Pellonpää ym. (2018), s. 631, EIT:n tapaus Rangdell v. Suomi, kohta 32.

²⁶⁸ Ks. EIT:n Suomea koskeva tapaus Horsti v. Suomi (2009).

²⁶⁹ Pellonpää ym. (2018), s. 632.

²⁷⁰ Pellonpää ym. (2018), s. 606.

istuimen päätösten riittävän perustelemisen²⁷² ja tuomioistuimen riittävän toimivallan toteutumisen.

Arvonlisäverolain mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteet toteutuivat odotusarvoisesti. Verohallinnon suorittamassa oikaisuharkinnassa noudatettiin hallintolain 6 §:ssä säädettyjä hallinnon oikeusperiaatteita. Nämä pitivät sisällään oikeusturvan toteutumiseksi edellytetyt hyvän hallinnon takeet. Hallinto-oikeuden menettely taas oli hallintolainkäyttölain mukaista. Hallintolainkäyttölain mukainen menettely täytti oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytykset.²⁷³ Muutoksenhakumenettely oli siis oikeudelliselta perustaltaan oikeusturvan toteutumiselta vaadittujen oikeusperiaatteiden mukaista.

Menettelyyn ei myöskään sisällynyt sellaista yksityiskohtaista sääntelyä, jota oltaisiin voitu pitää oikeusperiaatteiden toteutumisen kannalta tosiasiaassa ongelmallisena. Joissain tapauksissa menettelyyn liittyi potentiaalisesti yksittäisten oikeusperiaatteiden kannalta ongelmallisia yksityiskohtia. Tällaisena voitiin pitää esimerkiksi Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön, eli oikeudenkäynnissä asianosaisen, rajoitettua vastineenanto-oikeutta tietyissä arvonlisäveroasioissa. Menettely on ollut periaatteessa yhdenvertaisuusperiaatteen vastainen, sillä se on antanut oikeudenkäynnin asianosaisille toisistaan poikkeavan mahdollisuuden esittää näkemyksensä asiasta. Kun kuitenkin huomioidaan, että verotusasioissa oikeusturvan merkitys on ensisijaisesti turvata yksilön oikeudet valtion vallankäytön suhteen, ei valittajan hyväksi ja yksinomaan valtion vahingoksi tapahtuvaa yhdenvertaisuuden loukkausta voida pitää tosiasiallisesti oikeusturvan toteutumisen kannalta ongelmallisena. Sama periaate voidaan ulottaa Verohallinnon ja hallinto-oikeuden menettelyyn yleisesti. Oikeusperiaatteista on voitu rajatuissa tilanteissa poiketa, mutta tällöin poikkeus on tapahtunut aina valittajan hyväksi.

Arvonlisäverolain mukaisen muutoksenhakumenettelyn oikeusturvan toteutumiseen liittyvät ongelmat liittyvät pääasiassa muutoksenhakumenettelyn toteutumiseen kohtuullisessa ajassa. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimessa on vuosituhannen vaihteen jälkeen annettu Suomelle lukuisia langettavia tuomioita oikeudenkäynnin kestoon liittyen. Suurimmassa osassa näistä oikeusturvan kannalta ongelmallisiksi on katsottu tuomioistui-

²⁷¹ Ks. esim. EIT:n tapaus *Fortum Corporation v. Suomi*, joka koski viranomaisen ja valittajan oikeutta saada nähtäväkseen tuomioistuimen käyttämä dokumentti.

²⁷² Ks. esim. EIT:n tapaus *Hirvisaari v. Suomi* (2001).

²⁷³ Äimä (2011), s. 86.

men tai muiden valitusta käsittelevien viranomaisten toiminnasta johtuvat viivästykset²⁷⁴ sekä asioiden käsittelyyn oikeusasteissa useaan kertaan²⁷⁵.

Ratkaisut eivät ole koskeneet nimenomaisesti arvonlisäverotusasioissa sovellettavaa menettelyä, mutta voidaan katsoa, että niissä esiin tulleet oikeudenkäynnin kestoon liittyvät ongelmat ulottuivat myös arvonlisäveroasioiden käsittelyyn. Oikeudenkäyntien kohtuullista pidemmät käsittelyajat on yhdistetty muun muassa tuomioistuimiin kohdistettuihin säästötoimiin ja niiden seurauksena syntyneisiin käsittelyjonoihin.²⁷⁶ Voidaan katsoa, ettei arvonlisäverotuksessa muutoksenhakuelimenä toimiva Helsingin hallinto-oikeus ole ollut resurssien riittävyyden ja käsittelyjen ruuhkautumisen kannalta immuuni. Pikemminkin arvonlisäveroa koskevien valitusten keskittäminen yhteen hallinto-oikeuteen on tehnyt menettelystä ruuhkautumisen kannalta tavanomaistakin haavoittuvamman.

²⁷⁴ Esimerkiksi EIT:n tapaukset Nuutinen v. Suomi (2000), Rangdell v. Suomi (2010), Horsti v. Suomi (2009).

²⁷⁵ Esim. EIT:n ratkaisu Huoltoasema Matti Eurén ym. v. Suomi (2010).

²⁷⁶ Näin Pellonpää ym. (2018), s. 637.

5 AJANTASAINEN MUUTOKSENHAKUMENETTELY

5.1 Verotuksen muutoksenhakujärjestelmien yhtenäistäminen

Tämän tekstin kirjoitushetkellä voimassa oleva arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettely tuli voimaan 1.1.2017. Muutoksenhakumenettely uudistettiin osana laajempaa verotusmenettelyä koskevaa muutostyötä. Omaaloitteisissa verolajeissa muutoksenhakusäännökset sekä uudistettiin että koottiin verolajikohtaisista säännöksistä uuteen, yhtenäiseen menettelysäädokseen. Uudistuksen tarkoitus oli yhtenäistää muutoksenhakumenettely kaikissa verolajeissa.²⁷⁷ Omaaloitteisten verojen verotusmenettelystä säädetyn lain lisäksi vuoden 2017 alussa tuli voimaan myös muutoksia esimerkiksi monissa verolajeissa sovellettavan verotusmenettelyä annetun lain muutoksenhakua koskevissa säännöksissä.²⁷⁸

Vuodesta 2017 voimaan säädetty muutokset olivat ensimmäinen vaihe vuoden 2015 hallitusohjelmassa linjattujen verotusmenettelyn uudistusten toteuttamisessa.²⁷⁹ Uudistusten päämääränä on Verohallinnon toiminnan tehostaminen, verovelvollisten oikeusturvan ja tiedonsaannin parantaminen ja hallinnollisen taakan keventäminen, sekä verotuksen reaaliaikaistaminen ja sähköisten toimintatapojen edistäminen.²⁸⁰

Tavoitteet ovat yleisluontoisia. Painoarvo on annettu verotusmenettelyn yhdenmukaistamiselle ja yksinkertaistamiselle. Näitä on painotettu erityisesti verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmään liittyen. Uudistusten merkittävänä perusteena on ollut myös verovelvollisten ja Verohallinnon kustannusten alentaminen.²⁸¹

Uudistuksella on yhteys Verohallinnon vuodesta 2013 asti käynnissä olleeseen Valmishankkeeseen.²⁸² Valmis-hanke on Verohallinnon vuosien 2013-2019 aikana toteutettava hanke, jonka päämääränä on korvata Verohallinnon käyttämät yli 70 ohjelmistoa yhdellä valmisohjelmistolla. Hanke tähtää verotuksen luotettavuuden ja sujuvuuden, sekä asiakaspalvelun parantamiseen. Hankkeen odotetaan alentavan verotuksen kustannuksia, sekä mahdollistavan verotuskäytäntöjen nopean muuttamisen tarvittaessa.²⁸³ Mitattavia

²⁷⁷ HE 29/2016, s. 116.

²⁷⁸ Muutoksenhakumenettelyn muutoksia eri verolajeissa koskien katso esim. Räbinä – Rautajuuri (2017).

²⁷⁹ HE 29/2016, s. 10.

²⁸⁰ Hallitusohjelma (2015), liite 1, s. 5.

²⁸¹ Valtionvarainministeriö (2015).

²⁸² Valtionvarainministeriö (2015).

²⁸³ Verohallinto (2015c).

hyötyjä hankkeella on katsottu olevan ylläpitokustannuksiin ja henkilöstöön liittyvien säästöjen muodossa.²⁸⁴ Verotusmenettelyn uudistuksia on pidetty välttämättöminä hankkeen päämäärien saavuttamiseksi.²⁸⁵ Sekä verotusmenettelyn uudistuksen että Valmis-hankkeen päämääriä ovat kustannusten alentaminen, sekä verotuksen käytännön toteutuksen tehostaminen.

Verotusmenettelyn uudistuksen käytännön toimeenpano on toteutettu Valmis-hankkeen toteutustahdissa. Koska eri verolajien siirto uuteen tietojärjestelmään tapahtuu vaiheittain vuosien 2016 – 2019 aikana, on tavoitteeksi otettu myös verotusmenettelyn uudistaminen vaiheittain tietojärjestelmäsiirtojen mahdollistamassa aikataulussa. Näin on toimittu ensisijaisesti kustannussyistä.²⁸⁶

Muutoksenhakujärjestelmän uudistukset toteutettiin ensimmäisessä kolmesta verotusmenettelyn uudistuksen vaiheesta, yhtä aikaa Valmis-hankkeen toisen vaiheen käyttöön-oton kanssa. Samassa yhteydessä merkittävimmät oma-aloitteiset verot²⁸⁷ siirrettiin osaksi uutta verotusjärjestelmää.²⁸⁸

5.2 Verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistus kokonaisuutena

Vuonna 2017 toteutetut muutoksenhakumenettelyn uudistukset kohdistuivat lähtökohdaisesti kaikkien verolajien muutoksenhakumenettelyyn.²⁸⁹ Ennen uudistusta voimassa ollut muutoksenhakusääntely löytyi merkittävilta osin verotusmenettelylaista (VML) ja verolajikohtaisista säädöksistä, kuten arvonlisäverolaista ja perintö- ja lahjaverolaista. Näiden lisäksi rajattua merkitystä oli esimerkiksi hallintolailla.²⁹⁰ Sääntelyn sisältö vaihteli lakikohtaisesti ja erot säännöksissä saattoivat olla suuria. Esimerkiksi ensiasteen muutoksenhakuviranomainen oli VML:n mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä vero-

²⁸⁴ Verohallinto (2015d).

²⁸⁵ Valtiovarainministeriö (2015)

²⁸⁶ HE 29/2016, s. 10 - 11. Sitä, miten valittu toimintatapa on kustannussyistä tarkoituksenmukaisin, ei ole esityksessä perusteltu. Syyt lienevät kuitenkin käytännönläheiset. Verolajin menettelyn uudistaminen samassa yhteydessä kuin se siirretään uuteen tietojärjestelmään mahdollistaa sen, ettei vanhaan järjestelmään tarvitse enää tehdä uutta menettelyä koskevia päivityksiä. Vastaavasti myöskään uudessa järjestelmässä ei tarvitse edes tilapäisluontoisesti huomioida vanhaa menettelyä.

²⁸⁷ Valmis-hankkeen toisessa vaiheessa uusi valmisohjelmisto otettiin käyttöön arvonlisäverotuksessa, työnantajasuoritusten valvonnassa, lähdeverotuksessa, vakuutusmaksuverotuksessa, arpajaisverotuksessa sekä apteekkiverotuksessa.

²⁸⁸ Valtiovarainministeriö (2015).

²⁸⁹ HE 29/2016, Esityksen pääasiallinen sisältö.

²⁹⁰ HE 29/2016, s. 35: ”Hallinnollisen oikaisuvaatimusmenettelyn yleissääntely on hallintolaissa.” Yleisellä tasolla muutoksenhaun perusteista on siis säädetty hallintolaissa. Koska kyseessä on kuitenkin kaikkea hallintomenettelyä koskeva yleislaki, sitä on sovellettu käytännössä vain niiltä osin, kuin menettelystä ei ole säädetty tarkemmin verolajikohtaisessa sääntelyssä. Täten hallintolain merkitys on käytännössä rajoittunut poikkeustilanteisiin.

tuksen oikaisulautakunta, kun se arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä oli Helsingin hallinto-oikeus.

Muutoksenhakua koskeva sääntely on löytynyt uudistuksen jälkeenkin pääosin samoista säädöksistä kuin ennen uudistusta. Poikkeuksen tästä tekevät oma-aloitteiset verolajit varainsiirtoveroa lukuun ottamatta. Näitä koskeva muutoksenhakusäännöstö siirtyi pääosin uuteen OVML:n. Verolajikohtaisia erityismenettelyjä koskevaa sääntelyä jäi verolajikohtaisiin säädöksiin myös uudistuksen jälkeen.²⁹¹

Uuden menettelyn pääasialliseksi sisällöksi on summattu kolme ominaisuutta. Ensinnäkin, muutoksenhaun määräaika on vakioitu. Viranomaisaloitteisen verotuksen muuttamisen ja verovelvollisen muutoksenhaun määräajaksi on kaikessa muutoksenhaussa säädetty kolme vuotta verovuoden, kalenterivuoden tai tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Toisekseen, ensiasteen muutoksenhakuviranomaiseksi on säädetty verotuksen oikaisulautakunta. Lautakunta on uuden menettelyn mukaisesti muutoksenhakuviranomainen kaikissa Verohallinnon tehtävänalaan kuuluvissa veroissa. Kolmanneksi ennakkopäätösvalitusmenettely on ulotettu koskemaan kaikkia verolajeja.²⁹²

Uusi muutoksenhakumenettely sisältää ominaisuuksia useista sitä edeltäneistä, toisistaan poikkeavista muutoksenhakumenettelyistä. Uudessa menettelyssä sovelletaan niin sanottua oikaisuvaatimusmenettelyä. Menettelyä on jo ennen uudistusta sovellettu esimerkiksi verotusmenettelylain soveltamisalassa olevien verolajien valitusmenettelyyn.²⁹³ Arvonlisäverotuksen valitusmenettelyssä sovellettu siirtomenettely on uudistuksen myötä poistunut käytöstä Verohallinnon kantamien verojen muutoksenhaussa. Myös Verotuksen oikaisulautakunnan toimiminen ensivaiheen muutoksenhakuelimenä, sekä ennakkopäätösvalitusmenettely ovat oikaisuvaatimusmenettelyn ominaisuuksia. Uudistuksen myötä yleisesti verotuksen muutoksenhakuun sovellettava kolmen vuoden määräaika taas vastaa uudistusta edeltäneessä arvonlisäverolain mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä sovellettua muutoksenhakuaikaa. Muutoksenhakuajan laskemiseen on kuitenkin tehty muutoksia verrattuna arvonlisäverolain mukaiseen menettelyyn.

²⁹¹ Sainio – Laine (2017), s. 1.

²⁹² HE 29/2016, esityksen pääasiallinen sisältö.

²⁹³ Verohallinto (2015a), luku 2.

5.3 Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettely uudistuksen jälkeen

5.3.1 Arvonlisäverotus osana yhdenmukaistettua muutoksenhakumenettelyä

Verotuksen muutoksenhakumenettelyn yhtenäistämisellä on ollut suuri merkitys arvonlisäverotuksen kannalta. Arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä sovellettu siirtomenettely on korvattu oikaisuvaatimusmenettelyllä. Tämän vuoksi verotuksen oikaisulautakunnasta on tullut Helsingin hallinto-oikeuden sijaan arvonlisäveroasioiden pääasiallinen²⁹⁴ ensivaiheen muutoksenhakuelin. Täysin uutta menettelyä on myös muun muassa ennakkopäätösvalitusmenettelyn ulottaminen arvonlisäverotukseen. Ennakkopäätösmenettely koskee verotuksen oikaisulautakunnan päätöstä koskevaa muutoksenhakua. Käytännössä se mahdollistaa valitusluvan hakemisen korkeimpaan hallinto-oikeuteen oikaisulautakunnan päätöksen perusteella. Menettely mahdollistaa hallinto-oikeudessa suoritettavan muutoksenhaun ohittamisen sellaisissa tapauksissa, jotka voidaan ottaa prejudikaattiperusteella käsiteltäväksi korkeimmassa hallinto-oikeudessa.²⁹⁵

Muita merkittäviä arvonlisäverolain muutoksenhakua koskevia muutoksia olivat muun muassa valitusajan laskemisen uudistuminen muissa kuin niissä tapauksissa, joissa määräaika lasketaan päätöksen tiedoksisaannista lähtien, sekä valitusaikojen pituuksissa tapahtuneet muutokset.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyssä tehtyjen uudistusten seurauksena arvonlisäverotuksessa on tullut sovellettavaksi uusia päätöstyyppejä. Arvonlisäverolakiin lisättiin muun muassa uusi seuraamusmaksu, laiminlyöntimaksu²⁹⁶, joka on määrättävä päätöksellä. Koska laiminlyöntimaksua koskevien päätösten muutoksenhausta ei ole arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä säädetty lainkaan, arvonlisäverotuksessa sovellettavaan muutoksenhakumenettelyyn on tullut sisällyttää täysin uutta sääntelyä niihin liittyen.

Vaikka arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyyn tehdyt uudistukset vaikuttavat osittain hyvinkin suurilta, merkittävä osa menettelystä säilyi entisellään. Esimerkiksi

²⁹⁴ Poikkeuksiakin tästä kuitenkin on, esimerkiksi arvonlisäverotuksessa ennakkoratkaisuja koskeva muutoksenhakumenettely, jossa ensiasteen muutoksenhakuviranomainen uudistuksen jälkeenkin on OVML 64 §:n mukaisesti hallinto-oikeus.

²⁹⁵ Verohallinto (2018a), luku 3.

²⁹⁶ Maksusta säädetään OVML 39 §:ssä

uuden muutoksenhakumenettelyn mukainen muutoksenhakuaikaa koskeva sääntely vastaa käytännön vaikutukseltaan²⁹⁷ uudistusta edeltänyttä sääntelyä.

5.3.2 Muutoksenhakuoikeus

Arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyssä sovellettavat säännökset ovat vuodesta 2017 alkaen sisältyneet oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin (OVML). Muutoksenhakua koskevat lainkohdat on koottu lain 10 lukuun. OVML:n sääntelyn lisäksi muutoksenhakumenettelyyn sovelletaan sopivilta osin muun muassa hallintolain ja hallintolainkäyttölain säännöksiä.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain soveltamisalaan kuuluvien päätösten muutoksenhakuun sovelletaan oikaisuvaatimusmenettelyä. Vain ennakkoratkaisujen muutoksenhaku on oikaisuvaatimusmenettelyn soveltamisalan ulkopuolella.²⁹⁸ Oikaisuvaatimusmenettelyllä tarkoitetaan kolmiportaista muutoksenhakumenettelyä, jossa valittajan tulee ensivaiheessa vaatia muutosta Verohallinnon päätökseen verotuksen oikaisulautakunnalle osoitetulla oikaisuvaatimuksella. Oikaisulautakunnan antamasta päätöksestä valittajalle avautuu mahdollisuus hakea muutosta hallinto-oikeudelta. Arvonlisäverolain mukaiseen muutoksenhakumenettelyyn verrattuna uudessa menettelyssä on siis käytännössä yksi muutoksenhakuelin lisää.²⁹⁹

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä muutoksenhakuprosessi alkaa siitä, että muutoksenhakuun oikeutettu taho hakee muutosta verotuksen oikaisulautakunnalle osoitetulla kirjallisella oikaisuvaatimuksella. OVML:n 59 §:n mukaan muutoksenhakuun oikeutettuja ovat verovelvollinen, verosta vastuussa oleva ja muu asianomaisen verolain mukaan oikeudenhakuun oikeutettu³⁰⁰. Saman lainkohdan mukaan Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköllä on oikeus hakea muutosta valtion puolesta. Muutoksenhakuoikeus on lähtökohtaisesti ulotettu kaikkiin OVML:n ja arvonlisäverolain mukaisiin päätöksiin. Tiettyihin erityispäätöksiin sovelletaan kuitenkin hieman pääsäännöstä poikkeavaa muutoksenhakumenettelyä. Käytännössä näihin esimerkiksi rekisteröintiä, sivullisen tiedonantovelvollisuutta, laininlyöntimaksun määräämistä ja verokauden pituutta koskeviin päätöksiin sovellettava muutoksenhakumenettely vastaa tavanomaista muutoksenhakumenettelyä muuten paitsi

²⁹⁷Jo mainittua määräajan laskemisen alkuhetken muutosta ja tiettyjä erityistilanteita lukuun ottamatta.

²⁹⁸ HE 29/2016, s. 165.

²⁹⁹ Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 229.

³⁰⁰ Arvonlisäverotuksessa muulla verolain mukaan muutoksenhakuun oikeutetulla tarkoitetaan esimerkiksi ulkomaalaispalautuksen hakijaa. HE 29/2016, s. 166.

muutoksenhakuajkojen osalta. Lisäksi ennakkoratkaisujen muutoksenhakuun sovelletaan menettelyä, jossa muutosta haetaan suoraan Helsingin hallinto-oikeudelta.³⁰¹

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain muutoksenhakuoikeutta koskevat säännökset vastaavat laajuudeltaan arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä sovellettua vastaavaa sääntelyä. Muutoksenhakuoikeudelle ei ole asetettu tiukasti sovellettuja rajoitteita, vaan säännökset on rakennettu niin, että muutoksenhaku on mahdollista jokaisen asiassa asianomaisen tahon toimesta ja lähtökohtaisesti kaikkien sellaisten päästöjen osalta, jotka voivat vaikuttaa asianomaisen oikeuksiin ja velvollisuuksiin.

5.3.3 Oikaisun vaatiminen

Oikaisuvaatimus on oikaisuvaatimusmenettelyn alaisissa päätöksissä toimitettava kirjallisena³⁰² ja annetun määräajan rajoissa Verohallinnolle OVML 60 §:n mukaisesti. Ennakkoratkaisuja koskevat valitukset on OVML 64 ja 65 §:n mukaisesti toimitettava Helsingin hallinto-oikeuteen 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista.

Oikaisuvaatimuksen tulee Verohallinnon mukaan olla hallintolain 49 d §:ssä säädettyjen kriteerien mukainen.³⁰³ Lainkohdan mukaan oikaisuvaatimuksen tulee sisältää tieto siitä, mihin päätökseen oikaisua haetaan, millaista oikaisua haetaan, sekä millä perusteilla sitä haetaan. Päätöstä ei ole välttämätöntä yksilöidä päätösnumeron tarkkuudella, vaan yksilöimisen riittämiseksi riittävänä voidaan pitää esimerkiksi päätöksen verokauden ja vaaditun muutoksen ilmoittamista.³⁰⁴ Oikaisuvaatimuksen laadinnassa voidaan käyttää apuna Verohallinnon lomaketta 4015, eli oikaisuvaatimusten kansilehteä. Lomakkeella tulee HL 49 d §:n mukaisten tietojen lisäksi esittää valittajan yksilöinnin kannalta oleelliset tiedot, kuten nimi, y-tunnus tai henkilötunnus³⁰⁵, osoite, puhelinnumero ja lisätietojen antaja.³⁰⁶

Oikaisuvaatimuksen toimittamisesta oikealle viranomaiselle ja riittävin tiedoin varustettuna edesauttaa oikaisuvaatimuksen tekeminen Verohallinnon sähköisissä palvelukana-

³⁰¹ HE 29/2016, s. 166.

³⁰² Suullisen vaatimuksen käsittely ei ole oikaisulautakunnassa käytännössä mahdollista. Verohallinto (2018), luku 4.3.

³⁰³ Verohallinto (2018), luku 4.3.

³⁰⁴ Verohallinto (2018), luku 4.3.

³⁰⁵ Ellei valittajalla ole kumpaakaan, hyväksyttävä yksilöintitieto on myös esimerkiksi arvonlisäverotunnus tai verorekisterinumero. Sainio – Laine (2017), s. 129.

³⁰⁶ Sainio – Laine (2017), s. 129.

³⁰⁷ Vuonna 2017 arvonlisäverotuksen osalta käyttöön tullut OmaVero-palvelu.

muun muassa oikeat osoitetiedot, jotka varmistavat oikaisuvaatimuksen ohjautumisen asianmukaisella tavalla käsiteltäväksi.

Oikaisuvaatimus on toimitettava Verohallintoon OVML 61 §:ssä määritellyn määräajan mukaisesti. Tavanomaisissa verotuspäätöksissä vaatimus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa sitä kalenterivuotta seuraavan vuoden alusta, jota valituksenalainen päätös koskee. Mikäli valittajan arvonlisäverotuksessa sovellettava tilikausi poikkeaa kalenterivuodesta, kolmen vuoden määräaika lasketaan sen tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta, jota päätös koskee. Muutoksenhakuaja on kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Erityispäätöksiä koskevasta muutoksenhakuajasta on säädetty OVML 62 §:ssä. Päätöksiä koskevat oikaisuvaatimukset on tehtävä aina 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Ennakkopäätöksiä koskeva muutoksenhakuaja on 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön muutoksenhakuaja on OVML 62 §:n 5 momentin mukaan tavanomaisten verotuspäätösten ja erityispäätösten tapauksessa 60 päivää päätöksen tekemisestä, mutta ennakkoratkaisujen osalta OVML 65 §:n 3 momentin mukaan 30 päivää päätöksen tekemisestä.

Oikaisun vaatiminen OVML:n mukaisessa menettelyssä ei eroa merkittävästi arvonlisäverolain mukaisesta valitusmenettelystä. Oikaisuvaatimuksen sisällölle asetetut vaatimukset vastaavat arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä valitukselle asetettuja vaatimuksia. Muutokset muutoksenhakuajien laskemisessa vaikuttavat merkittävästi. Käytännössä niiden vaikutus on kuitenkin rajattu. Ensivaiheen muutoksenhakuaja ei ole minkään päätöstyyppin tai asianosaisen osalta lyhentynyt. Niiden verovelvollisten, joiden arvonlisäverotuksessa sovellettava tilikausi eroaa kalenterivuodesta, muutoksenhakuaja on tosiasiallisesti pidentynyt verovelvollisen tilikauden ja kalenterivuoden päättymisen välisellä ajalla. Tämä johtuu siitä, että vanhassa menettelyssä verotuspäätösten muutoksenhakuaja oli kolme vuotta tilikauden päättymisestä, kun uudessa menettelyssä kolmen vuoden muutoksenhakuajan laskeminen alkaa vasta tilikauden päättymisvuotta seuraavan vuoden alusta lähtien.

5.3.4 Oikaisuvaatimuksen käsittely Verohallinnossa

Verohallinto voi OVML 58 §:n mukaan ratkaista oikaisuvaatimuksen jos esitetty vaatimus hyväksytään.³⁰⁸ Lainkohtaa on tulkittu niin, että Verohallinto ratkaisee vain koko-

³⁰⁸ HE 29/2016, s. 165.

naisuudessaan hyväksytyt oikaisuvaatimukset.³⁰⁹ Mikäli Verohallinto ei hyväksy oikaisuvaatimusta, tai hyväksyy sen vain osittain, vaatimus ratkaistaan täten verotuksen oikaisulautakunnassa. Verohallinto ei voi OVML 58 §:n mukaan ratkaista VOVA:n tekemiä oikaisuvaatimuksia.

Tältä osin oikaisuvaatimusmenettelyn ja aiemman arvonlisäverotuksessa sovelletun siirtomenettelyn välillä on merkittävä periaatteellinen ero. Arvonlisäverolain mukaisessa siirtomenettelyssä Verohallinnolla oli velvoite oikaista päätöstään siltä osin kuin se haettiin virheelliseksi. Myös osittain hyväksytyjen päätösten virheet oikaistiin jo Verohallinnon oikaisuharkinnassa, ennen valituksen käsittelyä hallinto-oikeudessa. OVML:n mukaisessa menettelyssä vastaavaa velvoitetta ei ole.³¹⁰ Verohallinto oikaisee päätöstään vain siinä tapauksessa, että oikaisuvaatimus hyväksytään kokonaan. muuten koko vaatimus käsitellään oikaisulautakunnassa. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että osittain hyväksytyjen vaatimusten virheet oikaistaan vasta lautakuntakäsittelyssä. Tällaisten virheiden oikaisu tapahtuu siis OVML:n mukaisessa menettelyssä myöhemmin kuin arvonlisäverolain mukaisen menettelyn mukaan olisi toimittu.

Ennen oikaisuvaatimuksen siirtämistä verotuksen oikaisulautakunnan ratkaistavaksi Verohallinto valmistelee asian ja tekee oikaisulautakunnalle ratkaisuehdotuksen Verohallinnosta annetun lain 22 §:n 1 momentin mukaisesti. Asian valmistelulla tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että Verohallinto tekee asiaan liittyvän selvitystyön, sekä tarvittaessa suorittaa asianosaisen kuulemisen. Verohallinto ratkaisee myös vaatimukseen liittyvän pyynnön perinnän toimeenpanon kiellosta tai keskeytyksestä, mikäli sellainen on tehty.³¹¹ Verohallinnon tehtävänä on huolehtia asianosaisen kuulemisesta VOVA:n tekemään valitukseen tai vastineeseen liittyen, sekä vastaavasti varata VOVA:lle mahdollisuus tulla kuulluksi valittajan tekemään oikaisuvaatimukseen tai vastineeseen liittyen. Kuuleminen on suoritettava ennen asian viemistä oikaisulautakunnan käsiteltäväksi.³¹²

Arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä Verohallinto laati Helsingin hallinto-oikeudelle lausunnon asianosaisen valituksesta siirtäessään valituksen hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Sen tuli selvittää asiaa suorittamansa oikaisuharkinnan vaatimassa laajuudessa. Asianosaisten kuuleminen oli kuitenkin ensivaiheen muutoksenhakuelimen, eli Hel-

³⁰⁹ Sainio – Laine (2017), s. 131.

³¹⁰ Verohallinto voi periaatteessa lähettää esimerkiksi tulkinnanvaraisen asian ratkaistavaksi oikaisulautakuntaan, vaikka se puoltaisikin oikaisuvaatimuksen hyväksymistä. Käytännössä näin myös toimitaan. Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 238.

³¹¹ Verohallinto (2018), luku 4.4.

³¹² Verohallinto (2018), luku 4.5.

singin hallinto-oikeuden vastuulla. Kun huomioidaan, että valituslausunto on sisällöltään ollut lähtökohtaisesti oikaisulautakunnalle tehtävää ratkaisuehdotusta vastaava työvaihe, Verohallinnon toiminta on muuttunut vain sen vastuulle siirtyneen kuulemisvelvoitteen osalta.

5.3.5 Verotuksen oikaisulautakunnan soveltama menettely

Verotuksen oikaisulautakunta toimii jaostoihin jakautuneena.³¹³ Arvonlisäveroa koskevat asiat käsitellään erityisessä, Verohallinnosta annetun lain 20 §:n 3 momentin mukaisessa arvonlisäverojaostossa. Lainkohdan mukaisessa jaostossa asioiden ratkaisuun osallistuu puheenjohtaja ja kaksi jäsentä. Lautakunnan puheenjohtaja on lähtökohtaisesti päätoiminen, eikä tällä voi olla esteellisyyden aiheuttavia tehtäviä puheenjohtajan virkansa lisäksi.³¹⁴ Arvonlisäverojaoston jäsenistä toinen on Verohallinnon ja toinen veronmaksajia edustavien järjestöjen valitsema.³¹⁵

Arvonlisäverojaoston toimivaltaisuus riippuu käsiteltävästä asiasta. Mikäli veron määrä voi vaatimuksen perusteella muuttua alle 6000 eurolla, jaosto on toimivaltainen, mikäli kokouksessa ovat läsnä puheenjohtaja ja veronmaksajien valitsema jäsen. muuten jaoston toimivaltaisuus vaatii puheenjohtajan ja molempien jäsenten läsnäoloa. Myös periaatteellisesti merkittävät asiat käsitellään puheenjohtajan ja kahden jäsenen kokoonpanossa.³¹⁶

Oikaisulautakunnan menettely on hallintomenettelyä, jossa sovelletaan oikaisulautakunnan toimintaa koskevaa verolainsäädäntöä, sekä hallintolain mukaista menettelyä.³¹⁷ Lautakunta voi joko muuttaa Verohallinnon tekemää päätöstä tai kumota sen, hylätä oikaisuvaatimuksen tai jättää vaatimuksen tutkimatta. Lautakunnan on aina annettava oikaisuvaatimukseen ratkaisu. Ratkaisusta on myös annettava perusteltu päätös.³¹⁸

Oikaisulautakunnan tekemästä päätöksestä on mahdollista valittaa OVML 64 §:n mukaisesti Helsingin hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeuteen valittamiseen liittyvä menettely ei ole muuttunut merkittävästi uudistusta edeltäneestä. Koska hallinto-oikeus ei enää ole ensivaiheen muutoksenhakuelin, siihen sovelletaan OVML:n mukaisessa menette-

³¹³ Verohallinto (2018), luku 2.

³¹⁴ Verohallinto (2018), luku 2.1.

³¹⁵ Verohallinto (2018), luku 2.2.

³¹⁶ Verohallinto (2018), luvut 3.3 ja 4.2.

³¹⁷ Räbinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 239.

³¹⁸ Räbinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 241.

lyssä yksinomaan päätöksen tiedoksisaannista³¹⁹ laskettua 60 päivän muutoksenhakuai-
kaa. Oikaisulautakunnan päätöksestä voidaan myös valittaa OVML 68 §:n mukaisesti
ennakkopäätösvalituksena korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tällöin KHO:n tulee kuiten-
kin myöntää asiassa totuttuun tapaan valituslupa. Lisäksi muutoksenhakuasian molem-
pien osapuolten, sekä asianosaisen että VOVA:n on suostuttava asian käsittelyyn ennak-
kopäätösvalituksena.³²⁰ Myös muutoksenhakumahdollisuus hallinto-oikeuden päätök-
sestä KHO:n on entisellään.

Verovelvollisen näkökulmasta oikaisuvaatimusmenettelyyn siirtyminen ei aiheuttanut
suuria muutoksia oikaisuvaatimuksen laatimiseen ja vireille saattamiseen. Oikaisuvaati-
muksen sisältövaatimukset ovat säilyneet pääasiassa entisellään. Myös valittamisen käy-
tännön suorittaminen on säilynyt entisellään. Esimerkiksi Verohallinnon suosittelema
muutoksenhaun kansilehti on ollut käytössä jo vuodesta 2015, eikä sen sisältö ole
merkittävästi muuttunut. Oikaisuvaatimus tulee myös edelleen toimittaa Verohallintoon.
Verohallinnon uuden OmaVero-ohjelmiston käyttöönotto oma-aloitteisessa verotuksessa
on mahdollistanut oikaisuvaatimuksen lähettämisen sähköisesti arvonlisäverotusta kos-
kevissa asioissa.

5.4 Merkittävimmät uudistukset arvonlisäverotuksen muutoksenhakuun

5.4.1 Oikaisuvaatimusmenettelyn vaikutus muutoksenhakuun kokonaisuutena

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa muutoksenhaku-
menettelyssä ensiasteen oikaisuvaatimusta ei enää osoiteta Helsingin HaO:lle, vaan ve-
rotuksen oikaisulautakunnalle. Tämän tekemään ratkaisuun voidaan hakea muutosta
Helsingin HaO:lta ja korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Muutoksenhaku tuomioistuimis-
sa on säilynyt pääpiirteiltään saman sisältöisenä kuin uudistusta edeltäneessä menette-
lyssä. Sen sijaan verotuksen oikaisulautakunnan osalta menettely on arvonlisäverotuk-
sessa täysin uutta.

Uuden ja vanhan muutoksenhakumenettelyn eroa voidaan havainnollistaa oikaisuvai-
heen roolin kautta. Arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä oikaisu- ja muutoksen-
hakukäsittely eivät olleet selkeästi toisistaan erillisiä muutoksenhaun vaiheita. Valittaja
toimitti Verohallintoon Helsingin hallinto-oikeudelle osoitetun valituskirjelmän. Pää-

³¹⁹ VOVA:n valitusten tapauksessa päätöshetkestä.

³²⁰ Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 251.

sääntöisesti valitusta koskeva oletusarvo oli, että valitus myös eteni hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Verohallinnolla oli arvonlisäverolaissa määritetty velvollisuus tutkia valituskirjelmällä esitetyt vaatimukset ja perustelut, sekä harkittava tuliko sen oikaista tekemäänsä päätöstä. Verohallinto saattoi oikaista päätöstään joko kokonaan tai osittain valituksen perusteella. Tällöin valitusta ei toimitettu hallinto-oikeuden käsiteltäväksi, tai se toimitettiin käsiteltäväksi vain siltä osin, kuin päätöstä ei ollut oikaistu. Valittaja sai valitukseensa päätöksen vasta hallinto-oikeudesta, ellei Verohallinto ennen tätä oikaissut päätöstään.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukaisessa muutoksenhaussa sovellettavassa oikaisuvaatimusmenettelyssä oikaisun vaatiminen ja tuomioistuimeen valittaminen ovat kaksi selkeästi toisistaan erotettua muutoksenhaun vaihetta. Asianosainen saa oikaisuvaatimukseensa ratkaisun kaikissa tapauksissa ennen valituksen tekemistä Helsingin hallinto-oikeudelle. Päätöksen voi tehdä Verohallinto, mikäli se hyväksyy asianosaisen vaatimukset. Mikäli Verohallinto ei ratkaise asiaa, päätöksen antaa oikaisulautakunta. Oikaisuvaatimuksen käsittely sekä Verohallinnossa että verotuksen oikaisulautakunnassa on hallintomenettelyä. Oikaisulautakunnankaan tapauksessa kyse ei siis ole tuomioistuimen harjoittamasta lainkäytöstä. Asianosaisella on oikeus valittaa oikaisuvaatimukseen tehdystä päätöksestä hallintotuomioistuimeen. Vaikka valitus tuomioistuimeen todennäköisesti vastaa asiasta tehtyä oikaisuvaatimusta, kyse on kuitenkin täysin erillisestä vaiheesta muutoksenhaussa. Vasta muutoksenhaku tuomioistuimeen toteuttaa käytännössä asianosaisen oikeusturvan.

5.4.2 Uudistusten vaikutus muutoksenhakijan näkökulmasta

Oikaisuvaatimusmenettelyn arvonlisäverotuksen muutoksenhakuun mukanaan tuomia muutoksia arvioitaessa verovelvollisen rooli korostuu. Muutoksenhakujärjestelmän periaatteellinen perusta on verovelvollisen ja verosta vastuussa olevien oikeusturvan toteuttaminen. Verotuksessa asianosaisten pääsääntöinen osaamisala on harvoin verotuksen ja sen menettelyjen tunteminen. Oikeusturvan toteutumiseksi muutoksenhakumenettelyn on oltava muutoksenhakijan näkökulmasta helposti lähestyttävää ja ymmärrettävää. Muutoksenhakujärjestelmää koskevan sääntelyn ja ohjeistusten tulee olla mahdollisimman yksinkertaista ja selkeää.

Muutoksenhaun uudistuksen oikeusturvan toteutumisen kannalta merkittävin tavoite on ollut muutoksenhakuasioiden kokonaiskäsittelyaikojen lyhentyminen.³²¹ Oikaisuvaati-

³²¹ HE 29/2016, s. 117.

musmenettelyn soveltamisen on odotettu vähentävän hallinto-oikeuteen etenevien tapauksien määrää, sekä nopeuttavan hallinto-oikeuteen etenevien asioiden käsittelyä. Oikaisulautakunnalla on odotettu olevan esimerkiksi Verohallintoa paremmat edellytykset asian selvittämiseen jo ennen tuomioistuinkäsittelyä. Tämän on odotettu nopeuttavan valitusten käsittelyä hallinto-oikeudessa.³²²

Oikaisulautakunnan antama ratkaisu perusteluineen voi myös auttaa verovelvollista har-kitsemaan, kannattaako muutoksenhakua jatkaa valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.³²³ Tulokseton muutoksenhaku hallinto-oikeudessa saattaa aiheuttaa valittajalle muun muassa taloudellisia tappioita korkojen³²⁴ ja tuomioistuinmaksun muodossa. Verohallinto ei ole kiistatta puolueeton taho käsittelemään oikaisuvaatimuksia. Voidaan olettaa, ettei Verohallinnon arvio oikaisun tarpeesta valituksenalaisessa asiassa vaikuta merkittävästi valittajan näkemykseen muutoksenhaun tarpeesta. Puolueettoman oikaisulautakunnan mielipiteen vaikutus on todennäköisesti merkittävämpi muutoksenhaun järkevyyttä arvioitaessa.

Arvonlisäverolain mukainen muutoksenhakumenettely poikkesi useimpien muiden verolajien vastaavasta menettelystä. Uusi yhtenäinen ensiasteen muutoksenhakumenettely mahdollistaa verovelvolliselle muutoksenhaun kaikista verolajeista saman menettelyn mukaisesti. Tämän on odotettu laskevan verovelvolliselle muutoksenhausta koituvia kustannuksia, sekä parantavan tämän oikeusturvaa.³²⁵ Varsinkin useammissa verolajeissa toimivien verovelvollisten tapauksessa tästä on todennäköisesti muutoksenhakumenettelyn tehokkuutta lisääviä hyötyjä.

5.4.3 Uudistusten vaikutus Verohallinnon oikaisuharkintaan

Verohallinnon rooli poikkeaa oikaisuvaatimusmenettelyssä hivenen siitä, mitä se oli aiemmin sovelletussa siirtomenettelyssä. Verohallinnon menettely on muuttunut silloin, kun se oikaisee päätöksensä vain osittain. Siirtomenettelyssä Verohallinto oikaisi päätöstään siltä osin kuin oikaisuvaatimuksen perusteella oli tarpeellista. Muilta osin oikaisuvaatimus siirrettiin valituksena hallinto-oikeuden käsiteltäväksi³²⁶. Menettelyssä oi-

³²² HE 29/2016, s. 95.

³²³ HE 29/2016, s. 70.

³²⁴ Päätöksellä määrätty vero on maksettava päätöksen mukaisesti riippumatta siitä, onko päätökseen haettu muutosta. Maksun perimiselle on mahdollista hakea keskeytystä muutoksenhaun ajaksi. Veronviivästyskorko kuitenkin kertyy normaalisti muutoksenhaun ajan. Ks. Sainio – Laine (2017), s. 130-131.

³²⁵ HE 29/2016, s. 116 - 117.

³²⁶ Tulkinta löytyy esim. HE 88/1993:n sivun 122 AVL 194 §:ää koskevista yksityiskohtaisemmista perusteluista.

kaisuvaatimuksella julkituodut oikaisua vaativat virheet oikaistiin jo ennen asian siirtämistä hallinto-oikeuteen.

Uudessa sääntelyssä verotuspäätösten oikaisu on siirretty verotuksen oikaisulautakunnalle. Verohallinto voi oikaista päätöksensä, jos esitetty³²⁷ vaatimus hyväksytään kokonaisuudessaan. Tällöinkään Verohallintoa ei ole kuitenkaan velvoitettu tekemään oikaisua. Mikäli Verohallinto voi hyväksyä oikaisuvaatimuksen vain osittain, se tulee siirtää kokonaisuudessaan oikaisulautakunnan ratkaistavaksi.³²⁸ Muutoksen jälkeenkin päätökset oikaistaan ennen muutoksenhakua hallinto-oikeuteen siltä osin, kuin vaatimuksen perusteella on tarpeellista. Oikaisua ei kuitenkaan enää tee Verohallinto, vaan se tapahtuu vasta verotuksen oikaisulautakunnan toimesta. Käytännössä oikaisu tapahtuu oikaisuvaatimusmenettelyssä myöhemmin kuin se olisi siirtomenettelyssä tapahtunut.

Muutoksenhakumenettelyn yhdenmukaistamisen on odotettu parantavan Verohallinnon toiminnan hallinnollista tehokkuutta. Useissa erillisissä menettelyissä hallinnolliset kustannukset ovat kasvaneet tarpeettomasti esimerkiksi päällekkäisten tietojärjestelmien ylläpidosta johtuen.³²⁹ Uudistuksen on myös odotettu mahdollistavan muutosverotuksen automaatioasteen lisäämisen ja siihen käytettyjen henkilöstöresurssien vähentämisen.³³⁰ Muutoksenhakumenettelyn uudistuksen on Verohallinnon suhteen odotettu lisäävän toiminnan kustannustehokkuutta. Tältä osin muutoksenhakumenettelyn uudistus on nivoutunut yhteen muiden hallinnollista verotustyötä koskevien suurten uudistushankkeiden, kuten Verohallinnon ohjelmistouudistuksen kanssa.

5.4.4 Uudistusten merkitys muutoksenhakuelimissä

Muutoksenhakumenettelyn uudistuksen on odotettu vähentävän tuomioistuinten työmäärää. Hallinto-oikeudessa käsiteltävien arvonlisäverotusta koskevien valitusten määrä vähenee, mikäli edes osa verotuksen oikaisulautakunnan ratkaisuista jää lainvoimaisiksi. Verotuksen oikaisulautakunnan työmäärä on vastaavasti lisääntynyt, kun oikaisuvaatimusmenettelyn piiriin on siirretty uusia verolajeja. Arvonlisäverotuksessa lautakunnan käsiteltäviksi siirtyvät vähintään kaikki oikaisuvaatimukset, joita Verohallinto ei voi hyväksyä kokonaan. Voidaan olettaa että oikaisulautakunnassa käsiteltävien arvonlisävero koskevien oikaisuvaatimusten määrä vastaa ennen uudistusta Helsingin HaO:en käsiteltäväksi saapuneiden arvonlisäverotuksen muutoksenhakuasioiden määrää. Arvonli-

³²⁷ Muun hakijan kuin VOA:n toimesta esitetty.

³²⁸ Sainio – Laine (2017) s. 131.

³²⁹ HE 29/2016, s. 70.

³³⁰ HE 29/2016, s. 113.

säveroa koskevia valituksia on siirretty hallinto-oikeuden käsiteltäviksi keskimäärin noin 400 vuodessa.³³¹

Helsingin hallinto-oikeuden työmäärä vähenee arvonlisäveron osalta käytännössä niiden tapausten määrällä, joita Verohallinto ei oikaise, mutta jotka joko oikaisulautakunta oikaisee, tai joista asianosainen päättää olla valittamatta hallinto-oikeuteen. Tällaisten tapausten määrää on vaikea arvioida. Kyse on esimerkiksi asioista, joissa tulkinnallinen kysymys ratkeaa oikaisulautakunnassa valittajan eduksi eikä VOVA tee ratkaisusta valitusta. Samoin kyse on asioista, joissa oikaisulautakuntakäsittelyn jälkeen valittaja pitää ilmeisenä, ettei valitusta hallinto-oikeuteen kannata tehdä. Kyse voi olla esimerkiksi tilanteista, joissa Verohallinnon alkuperäinen päätös ei ole ollut riittävän tarkasti perusteltu, mutta oikaisulautakunnan ratkaisu on täydentänyt perusteita.³³²

Oikaisuvaatimusmenettelyn on myös odotettu helpottavan hallinto-oikeuden toimintaa arvonlisäveroa koskevissa asioissa. Oikaisulautakunnan odotetaan selvittävän oikaisuasioita Verohallintoa kattavammin. Samoin oikaisulautakunnan päätösten odotetaan olevan Verohallinnon verotuspäätöksiä kattavammin perusteltuja.³³³ Näiden seikkojen voidaan katsoa vähentävän hallinto-oikeuden tarvetta tehdä lisäselvityksiä valituksen käsittelyyn liittyen. Tämä mahdollistaa asioiden käsittelyaikojen lyhenemisen hallinto-oikeudessa. Ideaalitilanteessa uudistuksen siis vähentää sekä hallinto-oikeuteen tehtyjen valitusten määrää että valitusten käsittelyyn kulunutta aikaa.

Samoin kuin hallinto-oikeudessa, myös verotuksen oikaisulautakunnassa arvonlisäveroasioiden käsittely on keskitetty yhteen jaostoon. Keskittämisellä on pyritty varmistamaan ratkaisujen asiantuntemus ja yhtenäisyys.³³⁴ Koska arvonlisäverotusta koskevat asiat on keskitetty lähtökohtaisesti niiden käsittelyä varten perustettuun uuteen jaostoon, ne eivät ole välittömästi lisänneet muiden jaostojen työmäärää.

5.4.5 Muutoksenhaun määräaikojen uudistukset

Arvonlisäverotuksessa sovellettavien muutoksenhaun määräaikojen laskemista koskevaa sääntelyä uudistettiin osana oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyä koskevia uudistuksia. Uusi muutoksenhakuajojen pääsääntö on kolme vuotta kalenterivuoden tai tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Määräajan laskeminen on

³³¹ HE 29/2016, s. 113.

³³² HE 29/2016, s.113.

³³³ HE 29/2016, s. 95.

³³⁴ Sainio – Laine (2017), s. 131-132

muuttunut siltä osin, mistä ajankohdasta määräajan laskeminen alkaa. Arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä kolmen vuoden määräajan laskeminen käynnistyi sen tilikauden päättymisestä, jota valitettava päätös koski. Uudessa menettelyssä merkittävää on, minä vuonna arvonlisäverotuksessa sovellettava tilikausi, jota päätös koskee, on päättynyt. Kolmen vuoden määräaika lasketaan tätä vuotta seuraavan vuoden alusta alkaen. Muutoksenhaun määräajan vähimmäispituus ja laskeminen on säilynyt ennallaan, 60 päivänä päätöksen tiedoksisaannista.

Niille verovelvollisille, joihin arvonlisäverotuksessa sovelletaan tilikautena kalenterivuotta³³⁵, määräaikojen laskemisen muutoksella ei ole käytännön vaikutusta.³³⁶ Kalenterivuodesta poikkeavaa tilikautta soveltavilla valittajilla, muutoksenhakuajat pidentyvät hieman, enintään 11 kuukautta.

Erillispäätösten³³⁷ muutoksenhaun määräajaksi on OVML:n säännöksissä asetettu 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. Erillispäätösinä käsiteltävien päätösten joukkoa on muutoksenhakujärjestelmän yhtenäistämiseksi laajennettu.³³⁸ Arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä verovelvollisen kolmen vuoden valitusajan ulkopuolelle oli jätetty ennakkoratkaisujen sekä eräiden rekisteröintiä koskevien ratkaisujen muutoksenhaku. Niiden määräaika oli 30 päivää päätöksen tiedoksisaannista. OVML:n³³⁹ mukaisessa menettelyssä erillispäätöksiä koskevaa 60 päivän määräaika sovelletaan erinäisten rekisteröintiä koskevien päätösten³⁴⁰, sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyöntiä koskevien päätösten ja OVML:n mukaisen laiminlyöntimaksun määräämistä koskevien päätösten muutoksenhaussa.

Käytännössä erillispäätösten muutoksenhakuajan yhtenäistäminen on pidentänyt rekisteröintiä koskevien päätösten muutoksenhakuajoja. Yhteenvetoilmoitusten laiminlyöntimaksua koskevien päätösten osalta vaikutus on ollut päinvastainen. Ennen muu-

³³⁵ Niiden verovelvollisten, joiden kirjanpidon tilikausi on kalenterivuosi, lisäksi arvonlisäverotuksessa sovelletaan AVL 216 §:n mukaisesti tilikautena kalenterivuotta myös neljännesvuoden ja kalenterivuoden ilmoitusjaksoja soveltaville verovelvollisille, sekä ei-kirjanpitovelvollisille verovelvollisille.

³³⁶ Mikäli tilikausi on päättynyt 31.12.2016, muutoksenhakuajaksi on 31.12.2019 asti. Mikäli tilikausi on päättynyt 31.12.2017, muutoksenhakuajaksi on käytännössä 31.12.2020 asti. Ensimmäinen muutoksenhakuajaksi on vanhan menettelyn mukainen, jälkimmäinen uuden.

³³⁷ HE 29/2016, s. 96: Erillispäätöksellä tarkoitetaan muun muassa verovelvolliseksi rekisteröintiä koskevaa päätöstä, hakemus- ja poikkeuslupa-asioissa annettuja päätöksiä, sekä muita erikseen säädettyjä erillispäätöksiä.

³³⁸ HE 29/2016, s. 96.

³³⁹ Pääsäännöstä poikkeavista muutoksenhakuajoista oikaisulautakunnalle osoitettujen valitusten osalta säädetään OVML 62 §:ssä.

³⁴⁰ Tässä yhteydessä rekisteröintiä koskeviin päätöksiin on niputettu myös OVML 52.2 §:n ja 53 §:n mukaiset, verokauden muuttamiseen liittyvät päätökset. OVML:ssä kyseiset päätökset on mainittu rekisteröinnin päätöksistä erillään.

toksenhakumenettelyn uudistusta laiminlyöntimaksua koskevan päätöksen muutoksenhausta ei ollut säädetty erikseen. Muutoksenhaku on siis tapahtunut kolmen vuoden pääsäännön mukaan. Verotusmenettelyn yhtenäistämisen yhteydessä yhteenvetoilmoituksen laiminlyöntimaksua koskevaa arvonlisäverotuksen sääntelyä muutettiin. Laiminlyöntimaksua ennen uudistusta koskenut säännös poistettiin AVL:sta ja tilalle tuli viittaus VML:n vastaavaan säännökseen³⁴¹. Uudistuksen jälkeen sovellettavaksi tuli VML:n eikä OVML:n mukainen sääntely. VML:n mukaisen laiminlyöntimaksun muutoksenhakuajaksi on säädetty 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista.

OVML 39 §:ssä säädetään myös uudesta laiminlyöntimaksusta. Laiminlyöntimaksu voidaan määrätä tilanteissa, joissa uudistusta edeltäneen sääntelyn mukaan on ollut mahdollista määrätä sakkorangaistuksia. Laiminlyöntimaksua ei sovelleta tilanteissa, jotka koskevat veron määräämistä.³⁴² Koska kyse on arvonlisäverotuksessa uudesta sääntelystä, maksun määräämistä koskevaa muutoksenhakua ei ole käsitelty uudistusta edeltäneessä menettelylainsäädännössä. Uudessa menettelyssä muutoksenhakuajaksi säädetty 60 päivää vastaa VML:n vastaavaa muutoksenhakuaikaa.³⁴³

5.5 Oikeusturva oikaisuvaatimusmenettelyssä

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukainen oikaisuvaatimusmenettely ei oikeusturvan toteutumisen näkökulmasta poikkea merkittävästi arvonlisäverolain mukaisesta siirtomenettelystä. Molemmissa menettelyissä oikeusturvan toteutumiseksi välttämätön käsittely lain mukaan toimivaltaisessa riippumattomassa ja puolueettomassa lainkäyttöelimestä tapahtuu Helsingin hallinto-oikeudessa. Hallinto-oikeuden menettely ei ole muuttunut muutoksenhakumenettelyn uudistuksen yhteydessä. Täten myös tulkinta oikeusturvan toteutumisesta hallinto-oikeuden menettelyssä on ennallaan. OVML:n mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä ei myöskään ole merkittäväällä tavalla rajoitettu asianosaisten muutoksenhakuoikeutta. Muutoksenhakuajat ovat pysyneet käytännössä ennallaan, samoin se, mihin päätöksiin muutosta voidaan hakea, sekä kuka muutosta voi hakea.

Verotuksen oikaisulautakunta saattaisi olla tulkittavissa perustuslain 21 §:n mukaiseksi riippumattomaksi lainkäyttöelimeksi. Se on periaatteessa muodoltaan lainkäyttöelimeltä

³⁴¹ VML 22 a §.

³⁴² HE 29/2016, s.147.

³⁴³ HE 29/2016, s. 166.

vaadittujen kriteerien mukainen. Se, onko oikaisulautakunnan menettely oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteiden mukaista, ei ole täysin selvää. Tämä johtuu siitä, että oikaisulautakunta soveltaa toiminnassaan hallintomenettelyä. Hallintomenettelyssä sovelletaan erillisiä hyvän hallinnon oikeusperiaatteita, joilla on paljon yhteistä oikeuden mukaisen oikeuden käynnin periaatteiden kanssa. Hyvän hallinnon periaatteet eivät kuitenkaan täysin vastaa sisällöltään oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteita.

Käytännössä lainkäyttöelimen kriteerien täyttyminen verotuksen oikaisulautakunnan kohdalla on oikeusturvan toteutumisen kannalta yhdentekevää. Muutoksenhakijalla on edelleen kaikissa tilanteissa mahdollisuus valittaa oikaisulautakunnan tekemästä päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen tai korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Täten muutoksenhakijan oikeusturva toteutuu joka tapauksessa, riippumatta oikaisulautakuntaa koskevasta tulkinnasta.

Suurimmat oikeusturvan toteutumiseen liittyvät kysymykset ovat liittyneet muutoksenhakumenettelyn keston. Arvonlisäverolain mukainen muutoksenhakumenettely sisälsi ominaisuuksia, joiden takia valitusten käsittelyaika saattoi olla pidempi kuin kohtuullinen. Erityisesti tältä kannalta ongelmallisena voitiin pitää arvonlisäveroa koskevien valitusten keskittämistä yhteen, resursseiltaan rajalliseen hallinto-oikeuteen. Muutoksenhakumenettelyn uudistuksessa käsittelyaikoja on pyritty lyhentämään. Oikaisuvaatimusmenettelyn on odotettu vähentävän Helsingin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi tulevien valitusten määrää, sekä helpottavan niiden käsittelyä.

On epävarmaa, miten muutoksenhakumenettelyssä tehdyt uudistukset lopulta vaikuttavat muutoksenhakumenettelyn keston. On epätodennäköistä, että käsittelyajat venyisivät kohtuullista pidemmiksi sellaisissa tapauksissa, jotka eivät etene tuomioistuinkäsittelyyn. Täten on keskityttävä sen arvioimiseen, miten uudistus on vaikuttanut tuomioistuinkäsittelyyn etenevien asioiden kokonaiskäsittelyaikaan.

Oikaisuvaatimusmenettelyssä hallinto-oikeuteen valitetaan kiistatta pienemmästä osuudesta kaikkia arvonlisäveroa koskevia päätöksiä kuin siirtomenettelyssä. Ero syntyy siitä osuudesta oikaisuvaatimuksia, joissa oikaisulautakunta poikkeaa Verohallinnon esityksestä olla hylätä vaatimus, eikä VOVA valita ratkaisusta, sekä niistä oikaisulautakunnan ratkaisuksista, joista muutoksenhakija päättää olla valittamatta hallinto-oikeuteen. Ei ole kuitenkaan selvää, kuinka suuri tällaisten asioiden määrä on.

Uudistuksen on odotettu myös lyhentävän asioiden käsittelyyn Helsingin hallinto-oikeudessa kuluvaa aikaa. Tämän on odotettu tapahtuvan sen seurauksena, että oikaisulautakunnassa ratkaistut asiat on verotuksen oikaisulautakunnassa käsitelty kattavammin kuin miten ne olisi käsitelty Verohallinnon oikaisuharkinnassa. Oikaisulautakunnan päätösten on myös odotettu olevan Verohallinnon päätöksiä paremmin perusteltuja.

On huomioitava, että hallinto-oikeuden odotettujen käsittelyaikojen lyhenemisen lisäksi muutoksella on myös vaikutus oikaisuvaatimuksen käsittelyn keston. Verohallinnon ja verotuksen oikaisulautakunnan suorittama oikaisuvaatimuksen käsittely on kokonaisuutena arvonlisäverolain mukaisessa menettelyssä suoritettua oikaisuharkintaa työläämpi. Verohallinnon vastuulla olevat tehtävät ovat vähintään yhtä laajat kuin ennenkin. Vanhojen tehtävien lisäksi Verohallinnon tulee uudessa menettelyssä hoitaa myös oikaisulautakunnan tekemään ratkaisuun liittyvä kuuleminen. Myös oikaisuvaatimuksen käsittely oikaisulautakunnassa vaatii aikaa. Oikaisulautakunnan tulee huolehtia siitä, että asiaa on selvitetty riittävästi, sekä perusteltava päätöksensä.

Ei ole täysin selvää, mikä vaikutus oikaisuvaatimusmenettelyllä on hallinto-oikeudessa ratkaistujen asioiden kokonaiskäsittelyaikaan. On mahdollista, oikaisuvaatimuksen käsittelyajan pidentyminen vastaa käsittelyajan lyhenemistä hallinto-oikeudessa. Käytännössä muutoksenhakumenettelyssä tehtyjen uudistusten vaikutus muutoksenhaun käsittelyaikaan riippuu suuresti siitä, missä suhteessa ne vaikuttavat hallinto-oikeuden ja oikaisuvaatimuksen käsittelyn käsittelyaikoihin.

Käsittelyajat ovat pisimmillään niissä tapauksissa, jotka etenevät korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäviksi. Muutoksenhakumenettelyn uudistuksella ei ollut merkittävää välitöntä vaikutusta tuomioistuinten soveltamaan lainkäyttömenettelyyn. Tästä huolimatta uudistus lyhensi joidenkin korkeimpaan oikeuteen etenevien muutoksenhakutapausten kokonaiskäsittelyaika merkittävästi. Tämä tapahtui ennakkopäätösvalitusmenettelyn käyttöönoton myötä. Ennakkopäätösvalitusmenettelyssä muutoksenhakija voi hakea korkeimmalta hallinto-oikeudelta valituslupaa jo verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen perusteella. Korkein hallinto-oikeus myöntää ennakkopäätösvalitustapauksissa valitusluvan, mikäli valitus täyttää prejudikaattiperusteen soveltamisen edellytykset, asiassa on erityisen tärkeää saada KHO:n ennakkopäätös mahdollisimman nopeasti ja molemmat muutoksenhakuasian asianosaiset suostuvat menettelyn soveltamiseen.³⁴⁴

³⁴⁴ Rabinä – Myrsky – Myllymäki (2017), s. 251.

Mikäli korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan oikaisulautakunnan päätöksestä tehdylle valitukselle, kyseisen muutoksenhakuasian kokonaiskäsittelyaika lyhenee merkittävästi. Ennakkopäätösvalitusta ei käsitellä lainkaan hallinto-oikeustasolla. Koska kyse on muutoksenhakuasiasta, joka todennäköisesti etenisi joka tapauksessa korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi, kokonaiskäsittelyaika lyhenee hallinto-oikeuskäsittelyn keston verran.

Ennakkopäätösvalitusmenettely soveltuu vain pieneen osaan kaikista arvonlisäverotusta koskevista muutoksenhakutapauksista.³⁴⁵ Täten sen merkitys muutoksenhakuprosessin käsittelyajoille yleisesti on rajallinen. Menettelyn ensisijainen tavoite ei olekaan vaikuttaa käsittelyaikoihin. Sen sijaan menettelyn soveltamisella pyritään mahdollistamaan oikeudelliselta tulkinnaltaan epävarmojen kysymysten eteneminen ennakkopäätöstuomioistuimeen nopeassa aikataulussa. Menettelyn soveltaminen parantaa oikeusturvan toteutumista arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyssä myös tältä osin. Ennakkopäätöksen saaminen nopeutetussa menettelyssä parantaa viranomaisten tulkinnan yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta vastaavaa oikeudellista tulkintakysymystä koskien. Vaikutus tulkintaan ulottuu hallintotoiminnasta muutoksenhakuelimiin.

Ennakkopäätösvalitusmenettelyllä on suuri vaikutus oikeusturvan toteutumiseen arvonlisäverotusta koskevassa muutoksenhaussa silloin kun sitä kyetään soveltamaan. Tosi-asiassa menettelyn soveltaminen on kuitenkin harvinaista. Tästä syystä menettelyn vaikutusta oikeusturvan toteutumiseen arvonlisäverotuksen muutoksenhakumenettelyssä kokonaisuutena on pidettävä rajallisenä.

³⁴⁵ Niissä verolajeissa, joissa menettely on ollut käytössä 2014 alkaen, ennakkopäätösvalituksia oli tehty ennen muutoksenhakumenettelyn uudistusta vain muutamia. HE 29/2016, s. 72.

6. YHTEENVETO

6.1 Arvonlisäverotuksessa sovellettavaa muutoksenhakua koskevat oikeusturvavaatimukset

Arvonlisäverotuksessa sovellettavan muutoksenhakumenettelyn tulee olla Suomen perustuslain 21 §:ssä säädettyjen kriteerien mukaista. Menettelyn tulee myös olla Suomen oikeudessa sovellettavien oikeusperiaatteiden mukaista. Perustuslain oikeusturvasäännökset perustuvat Euroopan ihmisoikeussopimuksen oikeusturvaa koskevaan sääntelyyn. Perustuslain oikeusturvavaatimusten tulkinnassa voidaan käyttää hyväksi ihmisoikeussopimuksen säännösten sisältöä, sekä niitä koskevaa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöä.

Oikeusturvan toteutumiseksi yksilöllä tulee olla mahdollisuus saada itseään koskevat arvonlisäveropäätökset riippumattoman ja puolueettoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Lainkäyttöelimen on oltava lain mukaan toimivaltainen. Asianosaisella tulee olla käytössään tehokas oikeuskeino asiansa saamiseksi tuomioistuimen käsiteltäväksi. Muutoksenhakuoikeuden tulee ulottua kaikkiin yksilöihin, joiden oikeuksia ja velvollisuuksia arvonlisäveropäätös koskee. Muutoksenhakuoikeuden tulee kattaa kaikki sellaiset päätökset, jotka voivat vaikuttaa asianosaisen oikeuksiin ja velvollisuuksiin.

Päätöstä käsittelevän lainkäyttöelimen menettelyn on oltava oikeudenmukaisen oikeuden käynnin kriteerien mukaista. Menettelyn tulee noudattaa yhdenvertaisuus-, tarkoitussidonnaisuus-, puolueettomuus-, suhteellisuus- ja luottamuksensuojaperiaatteiden sisältöä. Lainkäyttöelimen on annettava oikeudenkäynnin osapuolille tasapuoliset mahdollisuudet vaikuttaa asian käsittelyyn. Oikeuskäsittelyn tulee olla julkista ja yksilölle tulee tarjota mahdollisuus suulliseen käsittelyyn.

Asianosaisen tekemä vaatimus tulee käsitellä kohtuullisessa ajassa. Muutoksenhakuasian kokonaiskäsittelyaika ei voi olla kohtuullista pidempi ilman hyväksyttävää perustetta. Hyväksyttävä peruste on esimerkiksi välittömästi valittajan toiminnasta johtuva viivytys, käsiteltävän asian selvittämisen hankaluus tai tilapäinen resurssipula. Muutoksenhakumenettelyn tulee olla hyvän hallinnon periaatteiden mukaista siltä osin, kuin kyse on hallintomenettelystä.

6.2 Oikeusturvan toteutuminen arvonnäisäverolain mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä

Vuoteen 2017 asti arvonnäisäveropäätösten muutoksenhaussa sovellettiin arvonnäisäverolain mukaista siirtomenettelyä. Asianosainen valitti arvonnäisäveropäätöksestä Helsingin hallinto-oikeudelle. Valitus toimitettiin Verohallinnolle. Verohallinnon tuli oikaista päätöstään, mikäli valitus antoi siihen perusteen. Siltä osin kuin Verohallinto ei oikaissut päätöstään valituksen perusteella, valitus siirrettiin Helsingin hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Valittajalla oli oikeus hakea korkeimmalta hallinto-oikeudelta valituslupaa Helsingin hallinto-oikeuden valituksesta tekemän päätöksen perusteella.

Helsingin hallinto-oikeus on oikeusturvasäännösten tarkoittama lain mukaan toimivaltainen, riippumaton lainkäyttöelin. Sen menettely on oikeusturvan toteutumiseksi edellytettujen kriteerien mukaista. Menettely on oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteiden mukaista. Menettely on myös oikeuskäsittelyn julkisuutta koskevien edellytysten mukaista. Hallinto-oikeus ei kuitenkaan ole antanut valittajalle kaikissa tapauksissa riittävää oikeutta suulliseen käsittelyyn.

Asianosaisen muutoksenhakuoikeutta ei rajoitettu merkittävällä tavalla. Valitusoikeus oli kaikilla sellaisilla tahoilla, joiden oikeuksia ja velvollisuuksia arvonnäisäverotuspäätös koski. Valitusoikeuden ulkopuolelle ei ollut rajattu oikeusvaikutukseltaan merkittäviä päätöstyyppöjä. Verohallinto sovelsi oikaисуvaatimusten käsittelyssä hyvän hallinnon periaatteita.

Muutoksenhakumenettely ei ole ollut kaikilta osin yhdenvertaisuusperiaatteen mukaista. Tuomioistuim on voinut tietyissä tilanteissa tehdä ratkaisunsa kuulematta käsittelyissä asianosaista valtion edustajaa. Koska kyse on ollut yksilön hyväksi tehdystä poikkeuksesta, ei voida katsoa, että poikkeus olisi oikeusturvan kannalta ongelmallinen.

Muutoksenhakumenettelyn suurin oikeusturvan toteutumiseen liittyvä ongelma oli menettelyltä vaadittujen kokonaiskäsittelyaikojen toteutuminen. Muutoksenhakumenettelyyn liittyi hallinto-oikeuden resursointiin ja toiminnan tehokkuuteen perustuva mahdollisuus muutoksenhakutapausten kokonaiskäsittelyaikojen venymisestä kohtuullista pidentämiksi.

6.3 Muutoksenhakumenettelyn uudistuksen vaikutus oikeusturvan toteutukseen

Vuoden 2017 alusta alkaen arvonlisäveropäätösten muutoksenhaussa on sovellettu omaaloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukaista oikaisuvaatimusmenettelyä. Menettelyssä asianosaisella on oikeus vaatia Verohallinnon arvonlisäveroa koskevasta päätöksestä oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta. Oikaisuvaatimus toimitettiin Verohallintoon, jolla on oikeus ratkaista vaatimus, mikäli se hyväksytään kokonaan. Mikäli Verohallinto ei ratkaise vaatimusta, verotuksen oikaisulautakunta antaa siitä päätöksen. Asianosaisella on oikeus hakea oikaisulautakunnan päätökseen muutosta Helsingin hallinto-oikeudelta. Tiettyjen edellytysten täyttyessä oikaisulautakunnan päätöksen perusteella voidaan myös hakea valituslupaa korkeimmasta hallinto-oikeudesta ennakkopäätösvalituksena. Hallinto-oikeuden päätökseen voidaan hakea valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta.

Myös oikaisuvaatimusmenettelyssä asianosaisella on oikeus saada asiansa käsiteltyksi Helsingin hallinto-oikeudessa. Tuomioistuinten menettely ei ole muuttunut uudistuksen yhteydessä. Täten se on edelleen oikeusturvan toteutumiseksi vaadittujen kriteerien mukaista. Oikaisuvaatimuksen käsittely verotuksen oikaisulautakunnassa ja Verohallinnossa on hallintomenettelyä ja siinä sovelletaan hyvän hallinnon periaatteita. Asianosaisen muutoksenhakuoikeutta ei ole uudistuksen seurauksena rajattu siitä, mitä se on ollut AVL:n mukaisessa menettelyssä.

Muutoksenhakumenettelyn uudistuksella on pyritty lyhentämään muutoksenhakukäsittelyjen kokonaisaikoja. Oikaisuvaatimuskäsittelyn on odotettu vähentävän hallinto-oikeuteen tehtyjen valitusten määrää, sekä lyhentävän niiden käsittelyyn kuluvaan aikaa. Toisaalta muutoksen voidaan olettaa pidentävän oikaisuvaatimuksen käsittelyyn kuluvaan aikaa, sekä lisäävän Verohallinnon työmäärää.

Uudistuksen vaikutus muutoksenhakumenettelyn kokonaiskäsittelyaikoihin ei ole kiistaton. Vaikutus riippuu käytännössä siitä, kuinka paljon menettely vähentää hallinto-oikeuteen tehtävien valitusten määrää, sekä missä suhteessa oikaisuvaatimuksen käsittelyajan pidentyminen vastaa käsittelyaikojen lyhentymistä hallinto-oikeudessa.

6.4 Oikeusturvan toteutumisen nykytila ja kehitystarpeet

Arvonlisäverotuksessa sovellettava muutoksenhakumenettely täyttää lähtökohtaisesti oikeusturvan toteutumiseksi vaaditut edellytykset. Menettelyyn liittyy kuitenkin tapauskohtaisia ominaisuuksia, jotka saattavat estää oikeusturvan toteutumisen yksittäisissä tapauksissa.

Hallinto-oikeuden menettelyyn liittyy muun muassa suullisen käsittelyn soveltamiseen liittyviä kysymyksiä, joiden vuoksi oikeusturvan toteutuminen voi yksittäistapauksissa estyä. Hallinto-oikeus on kehittänyt menettelyään sitä mukaa kuin puutteita on havaittu. Hallinto-oikeuden menettelyä tulisi edelleen tarkastella oikeusturvan toteutumista estävien puutteiden näkökulmasta. Hallinto-oikeuden menettelyä koskevia säännöksiä tulisi päivittää, mikäli niissä havaitaan oikeusturvan kannalta oleellisia puutteita.

Muutoksenhakukäsittelyjen kokonaiskesto on pyritty lyhentämään muutoksenhakumenettelyn uudistuksessa. Ei ole kuitenkaan kiistatonta, että kokonaiskäsittelyajat olisivat uudessa menettelyssä tosiasiaa aiemmin sovellettua menettelyä lyhyempiä. Uuden menettelyn mukaisten muutoksenhakutapausten käsittelyaikojen pituutta on seurattava. Mikäli myös uutta menettelyä sovellettaessa tapausten kokonaiskäsittelyajat ovat tapauskohtaisesti kohtuullista pidempiä, on tutkittava, mistä liian pitkä käsittelyaika on johtunut.

Mikäli liian pitkä käsittelyaika on seurausta Helsingin hallinto-oikeuden resurssipuutteesta tai tapausjonosta, on harkittava toimenpiteitä tilanteen korjaamiseksi. Yhtenä vaihtoehtona on harkita arvonlisäverotusta koskevien päätöksen keskittämisen tarkoituksenmukaisuutta. On selvittävä, onko oikeusvarmuuden takaamisen kannalta edelleen välttämätöntä keskittää arvonlisäveroa koskevat valitukset yhteen hallinto-oikeuteen. Arvonlisäveroa koskevien valitusten hajauttaminen helpottaisi Helsingin hallinto-oikeuden tapausruuhkaa ja resurssivajetta. Toisaalta olisi myös huomioitava, mikä vaikutus arvonlisäveroa koskevien valitusten hajauttamisella olisi muiden hallinto-oikeuksien resurssitarpeeseen.